

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES - CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE DIREITO**

SILVANEI SILVA DE LIMA

**(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO
ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MERCADORIAS
EFETUADO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E
TELÉGRAFOS (ECT).**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Monografia**

**Cacoal – RO
2016**

**(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO
ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MERCADORIAS
EFETUADO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E
TELÉGRAFOS (ECT).**

Por:

SILVANEI SILVA DE LIMA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR,
Campus de Cacoal, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito, elaborada
sob a orientação do professor Ms. Victor de Almeida
Conselvan.

**Cacoal – RO
2016**

L732i Lima, Silvanei Silva de.
(In)constitucionalidade da imunidade tributária do ICMS relativo a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT/ Silvanei Silva de Lima – Cacoal/RO: UNIR, 2015.
75 f

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.
Orientador: Prof. Me. Victor de Almeida Conselvan.

1. Direito tributário 2. Correios. 3. Imunidade Tributária. 4. Pacto federativo. 5. Livre concorrência. I. Conselvan, Victor de Almeida. II. Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 34:336

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES - CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE DIREITO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **(In)Constitucionalidade da Imunidade Tributária do ICMS Relativo a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Mercadorias Efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)**, elaborado pelo acadêmico Silvanei Silva de Lima, foi avaliado e julgado aprovado pela banca examinadora:

Professor Mestre Victor de Almeida Conselvan.Orientador/UNIR.

Professor Mestre Bruno Milenkovich Caixeiro Membro/UNIR.

Professor Mestre Gilson Tetsuo Miyakava Membro/UNIR.

À Deus, à minha amada esposa Vanderlucia, às minhas queridas filhas Kétely e Mariana, meus grandes tesouros e razão dos meus esforços, ao meu pai Agenor, à minha mãe Oseneide, e à minha irmã Lucélia a todos os meus familiares e amigos.

Dedico ainda aos colegas do curso companheiros de jornada aos professores pelo carinho e dedicação na nobre arte de ensinar e a todos que contribuíram direta ou indiretamente na concretização deste trabalho.

Agradeço a Deus pelo dom da vida e a oportunidade de concluir esta graduação, à minha querida esposa Vanderlucia pela compreensão e incentivo, às minhas filhas amadas Kétely e Mariana, ao meu pai Agenor, a minha mãe Oseneide e a minha irmã Lucélia.

Ao Professor Mestre Victor pelo auxílio, companheirismo e compreensão no desenvolvimento deste trabalho.

Enfim, aos meus familiares, amigos, colegas de academia pelo incentivo e conselhos, a todos os professores do Curso de Direito do *Campus* de Cacoal pela atenção e dedicação na transmissão dos ensinamentos jurídicos e na nobre arte de ensinar.

“Tudo Posso Naquele que Me Fortalece”.
(Filipenses 4:13)

RESUMO

LIMA, Silvanei Silva de. **(In)Constitucionalidade da Imunidade Tributária do ICMS Relativo à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Mercadorias Efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)**. 75 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus* de Cacoal – 2016.

O estudo em questão tem por finalidade analisar a (In)Constitucionalidade da Imunidade Tributária do ICMS Relativo à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Mercadorias Efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. O presente trabalho demonstra as características institucionais da ECT ressaltando as peculiaridades que a diferencia de uma empresa pública comum, aborda os institutos jurídicos da imunidade tributária recíproca, pacto federativo, os princípios da livre iniciativa e o da livre concorrência, verifica os aspectos gerais do ICMS e analisa a ADPF-46 do Distrito Federal e os RE 601.392 do PR e RE 627.051 de PE. A monografia desenvolveu-se por meio da técnica de pesquisa bibliográfica e o método utilizado o hipotético-dedutivo.

Palavras-chave: Correios, Imunidade Tributária, Pacto Federativo, Livre Iniciativa, Livre Concorrência.

ABSTRACT

LIMA, Silvanei Silva. (Un)Constitutionality of the Tax ICMS Immunity Relating to Transportation Services Delivery Interstate Commodity Description and Inter Performed by correios (ECT) 75 sheets Work Completion of course the Federal University of Rondônia - *Campus* Cacoal - 2016.

The present study aims at analyzing the (Un)Constitutionality of Tax Immunity ICMS Relating to Transportation Services Delivery Interstate Commodity Description and Inter Performed by correios. This work demonstrates the institutional characteristics of ECT emphasizing the peculiarities that differentiates it from a common public enterprise, deals with the legal institutions of reciprocal tax immunity, federal pact, the principles of free enterprise and free competition, checks the general aspects of the ICMS and analyzes the ADPF-46 of the Federal District and the RE 601 392 PR and RE 627 051 PE. The monograph was developed through literature research technique and the method used the hypothetical-deductive.

Key-words: Post office, Tax Immunity, Federative Pact, Free Enterprise, Free Competition.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADPF - Arguição de Descumprimento de preceito Fundamental

AG. REG. – Agravado Regimental

CC. – Código Civil

CF - Constituição Federal

CP – Código Penal

CTN - Código Tributário Nacional

DF - Distrito Federal

ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telegrafos

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal.

MG – Minas Gerais

PE - Pernambuco

PR - Paraná

RE–Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT)	15
1.2 DA ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	16
1.3 DAS EMPRESAS PÚBLICAS	18
1.3.1 CONCEITO	19
1.3.2 NATUREZA JURÍDICA	20
1.3.3 OBJETO	21
1.3.4 PATRIMÔNIO	22
1.3.5 SERVIDORES	23
1.3.6 PRERROGATIVAS	24
1.3.7 REGIME TRIBUTÁRIO	25
1.4 DAS CARACTERÍSTICAS INSTITUCIONAIS DA ECT	25
1.4.1 DA NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS POSTAIS	28
1.4.2 DO MONOPÓLIO POSTAL	30
1.4.3 DA UNIVERSALIDADE DA COBERTURA DOS SERVIÇOS POSTAIS E O SUBSÍDIO CRUZADO	31
1.4.4 DAS PRERROGATIVAS DA ECT	33
2. DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA	36
2.1 – DO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA	39
2.2 – DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA	39
2.3 – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	41
2.3.1 – DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	43
2.3.2 – DA REGRAS MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT)	46
2.4 – DO PACTO FEDERATIVO	50
2.5 – DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	52
2.4 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	53

2.4.1 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA	54
2.5 – DA NATUREZA	55
2.6 – DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL IMUNIZANTE	56
3 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MERCADORIAS EFETUADO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS (ECT).....	59
3.1 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS).....	59
3.2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MERCADORIAS EFETUADO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS (ECT).....	61
CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS	73

INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem por objeto a análise da (In)Constitucionalidade da Imunidade Tributária do ICMS Relativo à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Mercadorias Efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

A problemática da pesquisa insere-se no seguinte contexto a ECT é responsável pela prestação do serviço postal, conforme art. 21, X da Constituição Federal. No entanto a ECT evolui e começou a explorar outras atividades: serviços bancários, inscrição em concursos públicos, transporte de mercadorias ‘encomendas’, dentre outros. Desta forma, o Estado de Pernambuco com a finalidade de recolher tributo quanto aos serviços de transporte de mercadorias realizado pela Empresa de Correios e Telégrafos moveu ação judicial requerendo a cobrança do ICMS por entender que tal serviço não se trata de uma atividade fim.

Para tanto, argumentou que a ECT é empresa pública, possui natureza jurídica de direito privado e nos termos do art. 173, § 1º, II e § 2º da CF as empresas públicas que exploram atividade econômica não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado, estão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, sob pena de estarem violando o princípio fundamental da livre iniciativa e da livre concorrência dispostos nos artigos 1º, IV e 170, IV da CF.

Acórdão do TRF da 5ª Região entendeu que a ECT está sujeita ao pagamento do ICMS incidente sobre o transporte de mercadorias que ela realiza, por não estar protegida pela Imunidade Tributária Recíproca. A ECT recorreu da decisão e com o julgamento no STF do RE 627.051PE teve o provimento do recurso quanto a Imunidade Tributária do ICMS Relativo à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Mercadorias

Efetuada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

A pesquisa tem por objetivo analisar a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no RE 627.051 PE que conferiu à Imunidade Tributária quanto ao ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) frente ao Princípio Fundamental da Livre Iniciativa e ao Princípio da Livre Concorrência.

Será utilizado no presente trabalho o método de pesquisa hipotético-dedutivo, o qual é um método investigativo de pesquisa que se inicia com o surgimento do problema referente ao tema pesquisado, segue-se às conjecturas referentes às hipóteses, e passa-se então para o falseamento das consequências das hipóteses, que finalmente, será possível rejeitar ou corroborar uma ou outra hipótese.

Pretende-se com o desenvolvimento da pesquisa confrontar as hipóteses elencadas, as quais orbitam nas seguintes idéias centrais: Aborda quanto à temática do serviço essencial da ECT; Questiona, se o reconhecimento pelo STF da Imunidade Tributária do ICMS quanto ao transporte de mercadorias da ECT contraria Preceitos Constitucionais; E se a decisão do STF foi fundamentada na boa técnica jurídica ou nos interesses do governo federal.

Assim, nesta finalidade serão abordados no primeiro capítulo: Da Empresa Brasileira de Correios e Telegráfos (ECT); organização da Administração Pública; empresas públicas; conceitos; natureza jurídica; objeto; patrimônio; servidores; prerrogativas; regime tributário; características institucionais da ECT; natureza jurídica dos serviços postais; monopólio postal; universalidade dos serviços postais; subsídio cruzado e prerrogativas da ECT.

No segundo capítulo Da ordem econômica e financeira serão abordados os seguintes temas: princípio da livre iniciativa; princípio da livre concorrência; sistema tributário nacional; legislação tributária; regra matriz de incidência tributária; pacto federativo; competência tributária; imunidade tributária; imunidade tributária recíproca; natureza da imunidade Tributária e interpretação da norma constitucional imunizante.

No terceiro capítulo serão abordados o tema: Da imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadoria efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telegráfos (ECT); Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS); e Da imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadoria efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telegráfos (ECT).

1 DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT)

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, empresa pública, entidade integrante da Administração Indireta da União, criada pelo decreto-lei nº. 509, de 10 de março de 1.969, responsável pela prestação do serviço postal nos termos do art. 21, X da Constituição Federal de 1988: “Compete à União manter o serviço postal e o correio aéreo nacional” (BRASIL, 1988).

Diversas legislações mostraram-se importantes a ECT, dentre elas destacam-se: o Decreto nº 8.016, de 17 de Maio de 2013 que aprova o novo Estatuto Social da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; o Decreto-Lei nº 509, de 20 de Março de 1969 que dispõe sobre a transformação do Departamento dos Correios e Telégrafos em empresa pública, e dá outras providências (ECT, 2013).

Também, vale salientar, a Lei nº 6.538, de 22 de Junho de 1978 a denominada Lei Postal que na disposição preliminar em seu Art. 1º expõe sobre os serviços postais e sua amplitude:

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º - Esta Lei regula os direitos e obrigações concernentes ao serviço postal e ao serviço de telegrama em todo o território do País, incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo, assim como nos lugares em que princípios e convenções internacionais lhes reconheçam extraterritorialidade.

Parágrafo único - O serviço postal e o serviço de telegrama internacionais são regidos também pelas convenções e acordos internacionais ratificados ou aprovados pelo Brasil (BRASIL, 1978).

A ECT apresenta características especiais que lhes confere certos privilégios em relação às demais empresas públicas, neste sentido merecem menção quatro julgados do Supremo Tribunal Federal: a ADPF 46-7, RE 225.011 MG, AG.REG. NO RE 393.032 MG e RE 601.392 PR que representam conquistas jurídicas para a ECT e expressam algumas prerrogativas peculiares da ECT (FAVARO, 2013).

Na ADPF 46-7 entendeu-se que o serviço postal não consiste em atividade econômica em sentido estrito; No RE 225.011 MG e AG. REG. NO RE 393.032 MG, ambos tratam da aplicação do privilégio da Fazenda Pública no que tange à impenhorabilidade de bens, rendas e serviços e no RE 601.392 PR reconheceu-se a imunidade recíproca aplicável à ECT, no que relativo ao Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS em decorrência da existência de peculiaridades no serviço postal desempenhado em exclusividade pela ECT (ECT, 2013).

1.2 DA ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração pública é organizada em administração direta e indireta. Na administração direta o exercício de atividades administrativas é realizado de forma centralizada através do conjunto de órgãos que integram as pessoas políticas do Estado: União, estados, Distrito Federal e municípios. Já na administração indireta o exercício de atividades administrativas é efetuado de maneira descentralização por um conjunto de pessoas jurídicas, desprovidas de autonomia política e vinculadas à administração direta. Sobre o tema, vale salientar a observação de Gasparini *apud* Meirelles (2004, p. 84), sobre a grafia do termo administração pública que: “se grafada de forma minúscula indica atividade administrativa ou função administrativa; se registrada em maiúsculas Administração Pública, significa Estado”.

Os autores têm acolhido os mais variados critérios para definir a expressão em análise, dentre os quais, destacam-se: o negativista ou residual, o formal e o material. No negativista, administração pública é toda atividade do Estado que não seja legislativa e judiciária. Pelo critério formal, também denominado orgânico ou subjetivo, a expressão indica um complexo de órgãos responsáveis por funções administrativas. De acordo com o critério material, também chamado de objetivo, é um complexo de atividades concretas e imediatas desempenhadas pelo Estado sob os termos e condições da lei, visando o atendimento das necessidades coletivas de serviços públicos, atividades de fomento, polícia administrativa ou poder de polícia (GASPARINI, 2012)

A locução “Administração Pública” expressa no artigo 37 da Constituição Federal está fundamentada nos critérios formal e material, conforme ensina José Afonso da Silva (2005, p.635) ao mencionar:

Como conjunto orgânico, ao falar em Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Como atividade administrativa, quando determina sua submissão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência da licitação e os de organização do pessoal administrativo.

No Brasil, o Decreto Lei 200/1967, em seu art. 4º, estabelece a organização da administração pública federal nos seguintes termos:

Art. 4º A Administração Federal compreende
I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista;
- d) Fundações Públicas

Parágrafo Único. As entidades compreendidas na administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

Segundo define o art. 5º. Inciso I, do Decreto Lei 200/1967: “Autarquia – serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

Di Pietro (2009) conceitua autarquia como: “pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de autoadministração para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei”.

Nas lições da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2009, p.373), define-se o conceito de Fundação Pública como:

A fundação instituída pelo poder público com o patrimônio total ou parcialmente público, dotado de personalidade jurídica, de direito público ou privado, e destinado por lei, ao desempenho de atividades do Estado na ordem social, com capacidade de autoadministração e mediante controle da Administração Pública, nos limites da lei.

O conceito de fundação, gênero do qual a fundação privada e a fundação pública são espécies, é um patrimônio personalizado, afetado a um fim, pois sobre ele incidem normas jurídicas, tornando-o sujeito de direito e obrigações. Afetado a um fim, significa destinado ou consagrado a perseguir um objetivo, quase sempre de natureza educacional, cultural ou científica (GASPARINI, 2012).

As autarquias e as fundações públicas, em termos de regime jurídico, estão imunes a impostos relativos ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, salvo se cobrarem tarifas ou preços dos usuários dos serviços que prestam, nos termos do art. 150, § 2º, § 3º da CF/88 (GASPARINI, 2012).

O Decreto Lei federal nº 200/67, modificado pelo Decreto lei federal nº 900/69, em seu art. 5º, conceitua a Sociedade de Economia Mista como: “a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta”.

A sociedade de economia mista é definida como a sociedade mercantil, industrial ou de serviços cuja instituição, autorizada por lei, faz-se, essencialmente, sob a égide do Direito Privado, com recursos públicos e particulares, para a realização de imperativos necessários à segurança nacional ou de relevante interesse da coletividade, cujo capital social ou votante pertence em sua maioria à Administração Pública sua criadora (GASPARINI, 2012).

O regime tributário das sociedades de economia mista, federais, estaduais ou municipais que tenham por objetivos intervirem na atividade econômica é o mesmo das empresas privadas, conforme preceitua o art. 173, § 1º, II da Constituição Federal (GASPARINI, 2012).

Carvalho Filho (2008, p. 452), explica que:

O quadro constitucional tributário a respeito das sociedades de economia mista e empresas públicas têm previsão nos §§ 1º e 2º do art. 173 da CF/88. No primeiro a norma constitucional determina que tais entidades devam sujeitar-se ao regime jurídico das empresas privadas, inclusive quanta às obrigações tributárias. No segundo, como que repetindo esse nivelamento, reza o texto que as mesmas entidades não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do Setor privado.

Tem havido grande polêmica entre os autores no que se refere à aplicação dessa norma. Sustentam alguns autores que o nivelamento do regime tributário só é aplicável quando se trata de entidades que exploram atividade econômica em sentido estrito, podendo haver privilégios em favor daquelas que executam atividades econômicas sob a forma de serviços públicos.

Carvalho Filho (2008), não compactua com tal entendimento, para ele todas as empresas públicas e sociedades de economia mista, como entidades paraestatais que são, devem sujeitar-se ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas, porque, todas exercem, em sentido amplo, atividades econômicas. Desse modo, não importará se o objeto é a prestação de serviço público ou o desempenho de atividade econômica *stricto sensu*.

1.3 DAS EMPRESAS PÚBLICAS

Meirelles, (2013, p.432), enfatiza a importância para o estudo das empresas públicas do relatório da Conferência promovida pela Associação Internacional de Ciências Jurídicas, realizada em Praga, em outubro de 1958, que consubstanciou, na conclusão XXIV com os seguintes dados:

A empresa pública autônoma é uma criação do Estado. Submete-se, portanto, a estatuto definido pelo Estado. Sua existência depende do Estado, que a instituiu. Precisamente, porém, em virtude dessa instituição, o Estado introduz no setor de economia pública uma estrutura descentralizada. A conservação dessa

descentralização supõe o respeito à autonomia da empresa pública. Exige que não seja colocada sob a autoridade hierárquica de órgão ou agentes do Estado (Ministros, p. ex.). Dentro dos limites de sua carta constitutiva a empresa pública age livremente. A autonomia da empresa subsiste se o Estado definir as obrigações das unidades do setor econômico sob a forma de planos gerais. Não é incompatível com uma participação do Estado limitada e fixada pelo estatuto da empresa, na gestão. Atrai a si diferentes formas de controle pelo Estado, administrativo, financeiro, jurisdicional, parlamentar. Esses controles têm como finalidade verificar se a empresa está sendo gerida convenientemente. Permitem corrigir uma administração infeliz ou irregular.

Ante as características apontadas, a empresa pública situa-se na zona de transição entre os instrumentos de ação administrativa do Poder Público e as entidades privadas de fins industriais. Sujeitam-se ao controle do Estado na dupla linha administrativa e política. Vale-se tão somente dos meios da iniciativa privada para atingir seus fins de interesse público (MEIRELLES, 2013).

Regra Constitucional dirigida a todos os entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – deixa claro que qualquer deles pode criar estabelecimentos empresariais de personalidade privada para exploração de atividade econômica, desde que o faça em caráter supletivo da iniciativa particular, nivele-se às empresas privadas congêneres, em direitos e obrigações, e se sujeite ao regime trabalhista e aos tributos devidos em suas operações (MEIRELLES, 2013).

Vale ressaltar ainda, que as empresas públicas que explorem atividade econômica deverão ter seu estatuto jurídico, do qual deverão constar: a) sua função social e as formas de sua fiscalização pelo Estado e pela sociedade; b) submissão ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; c) sujeição aos princípios da administração pública para a licitação e contratação de obras, serviços e compras; d) existência de conselhos de administração e fiscal; e) mandatos, avaliação de desempenho e responsabilidade dos administradores (MEIRELLES, 2013).

1.3.1 CONCEITO

As empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta do Estado criadas por autorização legal, sob qualquer forma jurídica adequada a sua natureza, para que o Governo exerça atividades gerais de caráter econômico ou, em certas situações, execute a prestação de serviços públicos (CARVALHO FILHO, 2008).

Meirelles (2013, p. 424), designa às empresas públicas e as sociedades de economia mistas com a denominação genérica de empresas estatais ou governamentais e segundo sua definição:

As empresas estatais são pessoas jurídicas de direito privado cuja criação é autorizada por lei específica com patrimônio público ou misto, para a prestação de serviços públicos ou para a execução de atividade econômica de natureza privada. Serviço público, no caso, entendido no seu sentido genérico, abrangendo também a realização de obras (estradas, edifícios, casas populares etc.).

De acordo com inciso II do artigo 5º do Decreto Lei nº 200/67 com redação alterada pelo Decreto Lei nº 900/69 a Empresa Pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito (NASCIMENTO, 2012).

Consoante às lições de Diogenes Gasparini (2012, p.493) a empresa pública também pode ser conceituada como:

A sociedade mercantil, industrial ou de serviço, constituída mediante autorização de lei e essencialmente sob a égide do Direito Privado, com capital exclusivamente da Administração Pública ou composto, em sua maior parte, de recursos dela advindos e de entidades governamentais, destinada a realizar imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, ou, ainda, à execução de serviços públicos.

As empresas públicas quando interventoras de atividade econômica somente serão legítimas se observarem o mencionado regime constitucional, cabendo, obrigatoriamente, aos entes federados (União, estado, distrito federal e município) verificarem se as atuais empresas públicas destinam-se a realizar imperativos de segurança nacional ou relevantes interesses coletivos, mantendo as que correspondem a esse requisito, e privatizando as que estão em desacordo com tais regras, sob pena de afronta ao disposto no art. 173 da Constituição Federal (GASPARINI, 2012).

1.3.2 NATUREZA JURÍDICA

A submissão das empresas públicas ao regime das empresas privadas é imposição da Constituição da República, desta forma, preleciona Diogenes Gasparini (2012, p. 493 - 494):

As empresas públicas são pessoas jurídicas de Direito Privado. Essa submissão ao regime das empresas privadas é imposta pela Constituição da República. Com efeito, prescreve o inciso II do § 1º do art. 173 dessa Carta que as empresas públicas sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos

direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários. Sua natureza é, pois de empresa privada mercantil, industrial ou de serviço (art. 173§ 1º da CF). A par disso, estabelece o parágrafo único do art. 27 do Decreto-Lei federal nº 200/67 que se assegurarão às empresas públicas condições idênticas às do setor privado.

Alguns estudiosos afirmam que as empresas públicas e as sociedades de economia mista apresentam certa natureza híbrida, quanto à sua condição jurídica, pois se tem o influxo de normas de direito privado em alguns setores de sua atuação e de normas de direito público em outros setores, sobre o tema expõem Carvalho Filho (2008, p.450 - 451):

Quando se trata do aspecto relativo ao exercício em si da atividade econômica, predominam as normas de direito privado, o que se ajusta bem à condição dessas entidades como instrumentos do Estado-empresário. É comum, portanto, a incidência de normas de Direito Civil ou de Direito Empresarial, reguladores que são das relações econômicas de direito privado. Alias essa é que deve ser a regra geral, o que se confirma pelo art. 173,§ 1º e II da CF, que é peremptório ao estabelecer sua sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas quanto a direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias.

Ao contrário, incidem as normas de direito público naqueles aspectos ligados ao controle administrativo resultante de sua vinculação à pessoa federativa. Não é sem razão, portanto, que várias normas constitucionais e legais regulam essa vinculação administrativa e institucional das entidades. Em nível constitucional, temos, por exemplo, o princípio da autorização legal para sua instituição (art. 37, XIX da CF)); o controle pelo Tribunal de Contas (art. 71, CF); o controle e a fiscalização do Congresso Nacional (art. 49, X, CF); a exigência de concurso público para ingresso de seus empregados (art. 37, II, CF); a previsão de rubrica orçamentária (art. 165, § 5º da CF) e outras do gênero.

1.3.3 OBJETO

Pela definição legal das empresas públicas, destaca-se o objeto principal de sua instituição o desempenho de atividades de caráter econômico que é reforçado pela Constituição Federal no art. 173, § 1º, sendo verdadeiros instrumentos de atuação do Estado no papel de empresário. No entanto, o Estado, só excepcionalmente pode dedicar-se à exploração direta de atividade econômica e mesmo a efetuada indiretamente há de se respeitar certos limites, neste sentido preleciona, Carvalho Filho (2008, p.448):

O Estado, só excepcionalmente pode dedicar-se à exploração direta de atividade econômica, só admitida sob o impacto de motivos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo. Mesmo a exploração indireta, por empresas públicas, há de ter limites, para impedir que essa entidade se introduza no mercado com vistas ao regime de competição com as empresas da iniciativa privada. Alias como emana do art. 170 e seu parágrafo único da Constituição Federal é ao particular que cabe, genericamente, a iniciativa para a exploração de atividades econômicas.

Todavia, grande parte da doutrina criticava o legislador pelo fato de se ter referido apenas a esse objetivo, sufragando o entendimento de que tais entidades podem ter dois objetivos, a exploração de atividades econômicas e a prestação de serviços públicos. Porém,

José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 448), diz que os conceitos não são totalmente incompatíveis e alega que alguns serviços públicos constituiria espécie do gênero atividades econômicas, afirmando tal compreensão nos seguintes termos:

Em nosso entender, porém, os conceitos não são totalmente incompatíveis. Para isso, é mister que se considere que a noção de atividade econômica constitui um gênero em seu sentido mais abrangente, que significa a utilização de recursos visando à satisfação de necessidades. Por outro lado, pode-se considerar que alguns serviços públicos representam atividades com utilização de recursos para a satisfação de necessidades públicas. Nesse caso, essa noção de serviços públicos constituiria espécie do gênero atividades econômica, uma espécie, mas não a única logicamente. Assim, dentro da noção de atividade econômica em sentido amplo, temos, como espécies, alguns serviços públicos e as atividades econômicas em sentido estrito.

É importante registrar que não são todos os serviços públicos que poderão ser exercidos por empresas públicas, mas somente aqueles que, mesmo sendo prestado por empresa estatal, poderiam sê-lo pela iniciativa privada. Dessa forma, excluem-se aqueles que só o Estado pode executar, como a segurança pública, a prestação de justiça, a defesa da soberania nacional. Também os de assistência social a certas categorias sociais ou de apoio a regiões desfavorecidas, que por ter acentuada coloração social apresentam-se deficitários. Assim no universo das empresas públicas dificilmente encontrará alguma delas que execute serviço público que não seja superavitário, demonstrando que seu alvo principal é realmente a atividade econômica (CARVALHO FILHO, 2008).

Para Gasparini, (2012) as empresas públicas preordenam-se à organização e exploração de atividade que não se caracteriza como serviço público. Quando atuam dessa forma não integram a Administração Pública Indireta, sendo, portanto, reguladas na Constituição Federal, no Título VII, que trata Da Ordem Econômica e Financeira. Isso não significa que só possam ser criadas para intervir na atividade econômica, ao contrário, podem ser criadas para execução e exploração de serviços públicos, conforme se infere no § 6º do art. 37 da Constituição Federal.

Consoante expressa Meirelles (2013): "Um dos fundamentos da ordem econômica brasileira é a livre concorrência, motivo pelo qual o exercício de qualquer atividade econômica independe de autorização do Poder Público".

1.3.4 PATRIMÔNIO

O patrimônio da empresa pública é formado pela transferência de bens da entidade política a que se vincula. Essa transferência, salvo na esfera federal, há de obedecer ao que dispuser a respeito à legislação pertinente. Para alcançar os objetivos, observada, no que

couber, a lei ou regulamento licitatório a que se submete o patrimônio da empresa pública, ainda que interventora de atividade econômica poderá ser utilizado, onerado e alienado nos termos de seus atos constitutivos, independentemente de prévia autorização legislativa (GASPARINI, 2012).

As empresas públicas no plano obrigacional se equiparam as entidades privadas, nesses termos, aos bens que compõem seu patrimônio não se asseguram qualquer privilégio, Por conseguinte, podem ser penhorados ou executados para garantir as obrigações assumidas pela empresa pública. Nesse diapasão Meirelles (2013, p. 426 - 427) menciona:

Todo o seu patrimônio – bens e rendas – serve para garantir empréstimos e obrigações resultantes de suas atividades, sujeitando-se a execução pelos débitos da empresa, no mesmo plano dos negócios da iniciativa privada, pois sem essa igualdade obrigacional e executiva seus contratos e títulos de crédito não teriam aceitação e liquidez na área empresarial.

Todavia, em face do princípio da continuidade do serviço, as empresas prestadoras de serviços públicos apresentam situação diferente, pois os bens vinculados ao serviço não podem ser onerados, penhorados, nem alienados, salvo autorização de lei específica (MEIRELLES, 2013).

De acordo com Carvalho Filho, (2008) a questão da impenhorabilidade dos bens dessas entidades tem gerado profundas confusões e decisões divergentes. Anteriormente o entendimento era o de que tais bens não poderiam ter semelhante privilégio, ante o disposto no art. 173, § 1º, II, da CF, ainda que lei anterior indevidamente o garantisse. Sendo de considerar-se que a norma não teria sido recepcionada pela atual Constituição, posteriormente, contudo adotou-se entendimento de que a Constituição teria recepcionado dispositivos de lei anterior que continha o privilégio.

Sobre o tema, o atual Código Civil, dissipou quaisquer dúvidas, dispondo que são públicos os bens pertencentes a pessoas jurídicas de direito público e particulares, todos os demais, sejam qual for à pessoa a que pertencer. Assim, por conseguinte, se a empresa pública tem personalidade jurídica de direito privado, seu patrimônio há de caracterizar-se como privado (CARVALHO FILHO, 2008).

1.3.5 SERVIDORES

O pessoal vinculado à empresa pública ingressa nos quadros da entidade mediante concurso público de provas ou de provas e títulos. No entanto, estão seus empregados, submetidos ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho por força do que dispõe o art.

173, § 1º, II, da Constituição Federal. Esse também é o entendimento de Carvalho Filho (2008, p. 458) que expressa:

O pessoal das empresas públicas se submete ao regime trabalhista comum, cujos princípios e normas se encontram na Consolidação das Leis do Trabalho. Por isso mesmo o vínculo que se firma entre os empregados e a pessoa administrativa tem natureza contratual, já que atrelados por contrato de trabalho típico. Sendo contratual o regime, os litígios entre os empregados e as entidades decorrentes das relações de trabalho, serão processados e julgados na Justiça do Trabalho, como estabelece o art. 114 da Constituição Federal.

O ingresso desses empregados deve ser precedido de aprovação em concurso público, tal como previsto no art. 37, II, da Carta da República.

Apesar do ingresso dos empregados das empresas públicas ser precedido de aprovação em concurso público, a eles não incidem as regras protetivas especiais dos servidores públicos, consequentemente não faz jus a estabilidade estatutária, não podem acumular seus empregos com cargos ou funções públicas, nos termos do art. 37, XVII da CF, são equiparados a funcionários públicos para fins penais, de acordo com art. 327, § 1º do CP, são considerados agentes públicos para os fins de incidência das diversas sanções na hipótese de improbidade administrativa conforme a Lei nº 8.429/92 (CARVALHO FILHO, 2008).

1.3.6 PRERROGATIVAS

As empresas públicas possuem natureza jurídica de direito privado. Alguns doutrinadores afirmam que ela apresenta certa natureza híbrida, pois atuam em atividades econômicas e na prestação de serviços públicos. Esta característica lhes confere certas prerrogativas, conforme preleciona Diogenes Gasparini (2012, p. 499):

Não possuem as empresas públicas, em razão de sua natureza privada, privilégios de qualquer espécie. Assim não gozam de foro ou juízo privilegiado (RT, 733:250), salvo se prestadoras de serviço público. Nesses casos, o serviço público que prestam e os bens a ele vinculados gozam de especial proteção (inalienabilidade, impenhorabilidade, imprescritibilidade e não oneração) em razão do princípio da continuidade do serviço público (RT, 738:317). Isso não significa que, não possam ter os que a lei autorizadora de sua instituição, ou outra, outorgar-lhe, desde que não se trate de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado (art. 173, § 2º). A restrição não se põe se forem prestadoras de serviços públicos. Nessa hipótese, pode-se-lhes outorgar qualquer prerrogativa, pois escapam da restrição do dispositivo constitucional. Também não se lhes aplica o prazo quinquenal de prescrição, previsto no Decreto Federal nº 20.910/32, mas o decenal estabelecido no art. 205 do CC, como decidiu o STJ (REsp. 325.730 – SP) calcado em diversos precedentes, no que respeita à execução de suas dívidas.

Dessa forma, percebe-se que as empresas públicas não possuem qualquer privilégio devem ter isonomia de tratamento com as empresas privadas em razão da sua natureza jurídica de direito privado.

1.3.7 REGIME TRIBUTÁRIO

Consoante o que estabelece o inciso II do, § 1º e § 2º do art. 173 da Constituição Federal o regime tributário das empresas públicas interventoras de atividade econômica, sejam federais, estaduais ou municipais ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas e não poderão gozar de privilégios não extensivos às do setor privado. Não se aplica a restrição se a empresa pública for prestadora de serviços públicos (GASPARINI, 2012).

Segundo Carvalho Filho (2008, p. 452) tem havido grande polêmica entre os autores no que se refere à aplicação dessa norma:

Sustentam alguns autores que o nivelamento do regime tributário só é aplicável quando se trata de entidades que exploram atividade econômica em sentido estrito, podendo haver privilégios em favor daquelas que executam atividades econômicas sob a forma de serviços públicos.

Para Carvalho Filho, (2008) todas as empresas públicas devem sujeitar-se ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas, pois, todas exercem atividades econômicas em sentido amplo. Os privilégios fiscais e a imunidade tributária só se justificam para as empresas públicas por representarem o próprio Estado. Em algumas situações excepcionais, admite-se às empresas públicas a concessão de um ou outro privilégio, por exemplo, quando tratar-se de serviço monopolizado, pois nesta modalidade não há competitividade e nem pode considerar propriamente o serviço executado como atividade econômica stricto sensu, portanto ausente ameaça ao mercado e o abuso do poder econômico.

1.4 DAS CARACTERÍSTICAS INSTITUCIONAIS DAECT

A ECT é empresa estatal, integrante da administração indireta, na modalidade empresa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações com Capital Social de R\$ 2.070.231.254,11, (dois bilhões, setenta milhões, duzentos e trinta e um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e onze centavos), constituído integralmente pela União, tem por objeto social, nos termos da lei: Planejar, implantar e explorar o serviço postal e o serviço de telegrama; Explorar os serviços postais de logística integrada, financeiros e eletrônicos; Explorar atividades correlatas; e exercer outras atividades afins autorizadas pelo Ministério das Comunicações (NASCIMENTO, 2012).

Compete à União manter o serviço postal e o correio aéreo nacional, conforme prevê o art. 21, X da Constituição Federal. No plano infraconstitucional a Lei nº 6.538/78 (lei postal)

regulamentou os serviços postais, definindo as regras gerais e estruturais de sua prestação. O Decreto Lei nº 509/69, determinou que os serviços postais é atribuição da ECT, empresa pública federal responsável por prestá-los em regime de exclusividade em todo o território nacional. No bojo desta responsabilidade, figuram não apenas o planejamento, instalação e exploração, como também, a continuidade dos serviços postais que compreendem atividades exclusivas e não exclusivas (MATOS JUNIOR, 2014)

Em decorrência da origem constitucional do serviço postal, a essência deste, somente pode ser prestado pela própria União, cabendo à lei ordinária, observando a matriz constitucional, delimitar o que deve ser prestado em regime de exclusividade, posto que, serviço público postal no particular. Com esse desiderato a Lei 6.538/1978, dispõe sobre os serviços postais, estabelecendo:

Art. 7º. – Constitui serviço postal o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas, conforme definido em regulamento.

Parágrafo primeiro – São objeto de correspondência:

- a) carta;
- b) cartão postal;
- c) impresso;
- d) cecograma;
- e) pequena encomenda

[...]

Art. 9º. – São exploradas pela União em regime de monopólio as seguintes atividades postais:

- I – recebimento, transporte, entrega, no território nacional, e a expedição para o exterior, de carta ou cartão-postal;
- II- recebimento, transporte e entrega no território nacional e a expedição para o exterior, de correspondência agrupada;
- III- fabricação, emissão de selos e de outras formulas de franqueamento postal (BRASIL, 1978).

De acordo com a Lei nº 6.538/78 (lei postal) em seu artigo 47 são adotadas as seguintes definições para carta, cartão postal, impresso, cecograma e pequena encomenda:

CARTA - objeto de correspondência, com ou sem envoltório, sob a forma de comunicação escrita, de natureza administrativa, social, comercial, ou qualquer outra, que contenha informação de interesse específico do destinatário.

CARTÃO-POSTAL - objeto de correspondência, de material consistente, sem envoltório, contendo mensagem e endereço.

IMPRESSO - reprodução obtida sobre material de uso corrente na imprensa, editado em vários exemplares idênticos.

CECOGRAMA - objeto de correspondência impresso em relevo, para uso dos cegos. Considera-se também cecograma o material impresso para uso dos cegos.

PEQUENA ENCOMENDA - objeto de correspondência, com ou sem valor mercantil, com peso limitado, remetido sem fins comerciais (BRASIL, 1978).

Consoante Pereira, (2013) pontua, merece registro as razões expendidas pelo legislador ordinário, na exposição de motivos constantes da lei 6.538 de 1978 referentes à abrangência do conceito de carta:

Assim, é considerada carta qualquer comunicação escrita dirigida a outrem, cujo conteúdo seja de interesse específico do destinatário. Portanto, carta não é apenas a missiva de caráter social. Também as comunicações de negócios, de débito pela prestação de serviços, de vencimentos de obrigações, de posição de saldo bancário etc.; bem como as comunicações oficiais e administrativas são consideradas cartas, para efeito desta lei, e como tal, a exploração dos seus serviços de coleta, transporte e entrega constitui monopólio da União. (ECT)

Segundo Pereira, (2013) a atividade descrita na Lei n.º 6.538/78 em seu artigo 9º, inciso I – recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de carta e cartão-postal – é indiscutivelmente um serviço público exclusivo da União que delegou a execução do mesmo à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT

O serviço de Telegrama está previsto expressamente nos artigos 25 a 31 da lei nº 6.538/78 (lei postal), cujas regras são complementadas pelos regulamentos internos da ECT. Consistindo no recebimento, transmissão e entrega de mensagem urgente e confidencial, transmitida eletronicamente para o local de entrega, ali sendo impressa e auto-envelopada para entrega no endereço do destinatário (MATTOS JUNIOR, 2014)

As atividades desenvolvidas pela ECT de acordo com a Lei n.º 6.538/78 se classificam em: a) serviço público exclusivo - designado monopólio – art. 9º; b) serviço público não exclusivo art. 7º, §§ 2º e 3º; c) atividades correlatas art. 8º; e d) atividades fins art. 2º, § 1º, “d”. Assim, evidencia-se que a atividade relacionada na letra a) constitui típico serviço público federal, delegado mediante outorga à ECT. A atividade não exclusiva, b) quando exercida pela ECT é serviço público submetido integralmente e sem exceção ao regime jurídico próprio da espécie, e quando exercida por terceiros é atividade privada (PEREIRA, 2013).

O Objeto Social da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos vêm expresso no art. 4º do Decreto nº 8.016, de 17 de maio de 2013 (Estatuto da ECT) nos seguintes termos:

Art. 4º - A ECT tem por objeto social, nos termos da lei:
I - planejar, implantar e explorar o serviço postal e o serviço de telegrama;
II - explorar os serviços postais de logística integrada, financeiros e eletrônicos;
III - explorar atividades correlatas; e
IV - exercer outras atividades afins, autorizadas pelo Ministério das Comunicações (BRASIL, 2013)

A logística integrada foi erigida à condição de serviço postal por força do art. 4ª, II do estatuto da ECT, pode ser conceituada como a área de gestão de uma empresa responsável por

prover recursos, equipamentos e informações para a execução de todas as suas atividades. Trata-se da atividade de gerenciamento da cadeia de abastecimento que planeja, implementa e controla o fluxo e armazenamento eficiente e econômico de matérias-primas, materiais semi-acabados e produtos acabados, desde o ponto de origem até o ponto de consumo, com objetivo de atender às exigências de clientes internos e externos. Entre as atividades da logística estão o transporte, a movimentação de materiais, a armazenagem, o processamento de pedidos e o gerenciamento de informações (MATTOS JUNIOR, 2014).

Destaca Nunes, (2014) que embora a exploração de atividades financeiras esteja incluída no objeto social da ECT, art. 4^a, II do Decreto nº 8.016/2013, é necessário esclarecer que a ECT não presta serviços bancários como atividade inerente a suas finalidades. Possui contrato com instituição financeira, na modalidade de Correspondente dessa instituição. Os Correios não prestam serviços bancários, somente representa a instituição parceira perante os clientes do Banco.

A atividade de Correspondente é regulada atualmente pela Resolução nº 3.954/2011. Esta atividade se resume a receber solicitações de abertura de contas, recebimentos de depósitos, fornecimento de saldos, transferência de valores, realização de pagamentos. A função dos Correios, no entanto, se limita a receber os pedidos e, por meio de sua rede eletrônica, comunicar-se com a rede do Banco parceiro. Conectadas as redes, cabe à instituição financeira prestar os serviços bancários aos seus correntistas. As tarifas pelos serviços prestados são debitadas das contas dos clientes pelo Banco (NUNES, 2014).

1.4.1 DA NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS POSTAIS

Segundo Vieira, (2014) com o julgamento da ADPF nº. 46 definiu-se a natureza jurídica dos serviços postais o qual se constitui no conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado. Não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público.

Consoante o doutrinador Hely Lopes Meirelles (2013) serviço público todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controle estatais para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da sociedade ou simples conveniências do Estado.

De acordo com Carrazza (2009. p. 524) o que torna público um serviço é o regime jurídico a que está submetido. Nesse sentido, preleciona que:

[...] o que torna público um serviço não é a sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que possua, mas o regime jurídico a que está submetido. Melhor dizendo, se ele for prestado por determinação constitucional ou legal, será, por sem dúvida, um serviço público, ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem.

A Ministra Ellen Gracie ao votar na ADPF nº 46/DF, ressalta a importância do princípio da supremacia do interesse público no conceito de serviço público e na integração nacional, e pontua que:

[...] o serviço público vem informado pelo princípio da supremacia do interesse público, e, por isso, é mantido ainda em condições deficitárias, como é o caso da entrega de correspondências em locais remotos e de difícil acesso de nosso vasto território nacional. Garantir condições de comunicabilidade e de remessa de mensagens ou objetos a todos os brasileiros é objetivo que responde a mais do que o simples interesse individual dos missivistas. Diz respeito aos superiores interesses da integração nacional.

O julgado de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 46-7 representa uma importante conquista institucional à ECT. Proporcionou maior segurança jurídica a entidade ao reconhecer o STF que no desempenho do serviço postal, está prestando serviço público exclusivo, conferido à União, e não a exploração de atividade econômica em sentido estrito. Dessa forma, os regimes jurídicos sob os quais em regra são prestados os serviços públicos importam em que essa atividade seja desenvolvida sob privilégio, inclusive, em regra, o da exclusividade. Essa é a inteligência expressa na ementa do referido julgado:

EMENTA: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. EMPRESA PÚBLICA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS. PRIVILÉGIO DE ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIAS. SERVIÇO POSTAL. CONTROVÉRSIA REFERENTE À LEI FEDERAL 6.538, DE 22 DE JUNHO DE 1978. ATO NORMATIVO QUE REGULA DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONCERNENTES AO SERVIÇO POSTAL. PREVISÃO DE SANÇÕES NAS HIPÓTESES DE VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL. COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA CONSTITUCIONAL VIGENTE. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 1º, INCISO IV; 5º, INCISO XIII, 170, CAPUT, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO, E 173 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO CONFERIDA AO ARTIGO 42 DA LEI N. 6.538, QUE ESTABELECE SANÇÃO, SE CONFIGURADA A VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL DA UNIÃO. APLICAÇÃO ÀS ATIVIDADES POSTAIS DESCRITAS NO ARTIGO 9º, DA LEI. 1. O serviço postal --- conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado --- não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público. 2. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito, empreendida por agentes econômicos privados. A exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio. Monopólio e privilégio são distintos entre si; não se os deve confundir no âmbito da linguagem jurídica, qual ocorre no vocabulário vulgar. 3. A Constituição do Brasil confere à União, em caráter exclusivo, a exploração do serviço postal e o correio aéreo nacional (artigo 20,

inciso X).[...]PRIMEIRA TURMA DJe 14/10/2010 – 14/10/2010 SERVIÇO POSTAL – ATUAÇÃO DO ESTADO STF – ADPF 46-7/DF CONCEITO (BRASIL, STF, 2010).

Assim pode-se afirmar que o julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 46-7, representa um importante marco de conquista a ECT, pelo fato de determinar que a atividade que exerce não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Definiu que os serviços postais possuem natureza jurídica de serviço público.

1.4.2 DO MONOPÓLIO POSTAL

A Lei n.º 6.538/78 procura acomodar o sentido do serviço postal ao padrão constitucional, de forma a não afrontar os seus princípios, quando cuida de arrolar, enumerar, listar as atividades postais sob regime de monopólio, restringindo-o ao recebimento, transporte e entrega de cartas agrupadas ou não, cartão-postal, telegrama, e a fabricação, a emissão de selos e outras fórmulas de franqueamento postal (arts. 9º, I a III, e art. 27). (PEREIRA, 2013).

Ademais, dispõe o art. 2º, inciso I, do Decreto-lei 509/69 que: “a ECT compete executar e controlar, em regime de monopólio, os serviços postais em todo território nacional.” Sobre a condição de monopólio expressa Sionora Pereira (ECT, 2013) que:

Convém abordar que não se sustenta o argumento de que a utilização pela Lei 6.538/78, e Decreto-lei nº 509/69, da expressão em regime de monopólio, estaria a indicar que se trata de atividade econômica e não serviço público.

Como já sustentado a definição da natureza do serviço postal, tem origem constitucional, pelo que não poderia o legislador ordinário alterar essa natureza. Mas, o que se observa de fato, tanto na Lei Postal como no citado Decreto-lei de criação da ECT, é a ausência de técnica legislativa de muitos atos legais daquele período.

Quanto ao monopólio postal, existe controvérsia jurídica referente à matéria, há duas linhas argumentativas que pugnam pelo seu reconhecimento e conseqüente recepção da Lei 6.538/78 que de acordo com as lições de Pereira (ECT, 2013) são:

A primeira linha de argumentação é a de que o serviço postal é serviço público por definição constitucional (art. 21, X), e que, na ausência de disposição constitucional expressa como ocorre com os arts. 21, XI, XII, ao referir na concessão, autorização e permissão, o serviço postal em sua essência deverá ser prestado exclusivamente pela ECT, conforme definido na Lei Postal.

De outro lado, a outra posição que também conclui pela recepção da exclusividade do serviço postal, mas sob o aspecto da legislação infraconstitucional, a saber a Lei 6.538/78, é a de que, tendo o parágrafo único do art. 170 (CF/88), assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, mas ressalvado os casos previstos em lei, permitiu o constituinte que a lei estabelecesse determinado monopólio.

A partir do julgamento da ADPF 46, o monopólio postal detido pela ECT foi firmado, entendeu-se que a Constituição brasileira conferiu à União, em caráter exclusivo, a exploração do serviço postal e o correio aéreo nacional, na dicção do artigo 20, inciso X, da carta republicana. Serviu também para suscitar a discussão acerca da extensão do monopólio postal da ECT. Passou-se a perquirir quais seriam as atividades tidas por exclusivas e quais as que poderiam se submeter ao mercado concorrencial, o que provocou debate profundo acerca do conceito de correspondência (EVANGELISTA, 2014).

Depreende-se da análise da ementa da ADPF 46-7 que o STF deu interpretação conforme a Constituição ao artigo 42 da Lei 6.538, de 1978 que estabelece sanção, se configurado o crime de violação ao privilégio postal da União. Para maior elucidação segue a descrição do artigo supracitado:

Art. 42 - Coletar, transportar, transmitir ou distribuir, sem observância das condições legais, objetos de qualquer natureza sujeitos ao monopólio da União, ainda que pagas as tarifas postais ou de telegramas.

Pena: detenção, até dois meses, ou pagamento não excedente a dez dias-multa.

Parágrafo único - Incorre nas mesmas penas quem promova ou facilite o contrabando postal ou pratique qualquer ato que importe em violação do monopólio exercido pela União sobre os serviços postais e de telegramas.

1.4.3 DA UNIVERSALIDADE DA COBERTURA DOS SERVIÇOS POSTAIS E O SUBSÍDIO CRUZADO

Fernando Herren Aguillar (2009, p. 359) fala sobre a universalidade da cobertura dos serviços postais e a isonomia de tratamento aos locais de atendimento independentemente de auferirem lucro ou não e esclarece que:

os serviços postais envolvem questões reconhecidamente delicadas, por exigirem a universalização da cobertura dos serviços em condições satisfatórias a todos os usuários. Sabe-se que, em regime de competição plena, apenas os mercados de alta rentabilidade seriam cobertos eficientemente. A universalização dos serviços significa que os serviços postais devem atender em igualdade de condições a linhas rentáveis e não rentáveis.

Consoante explica Melo, (2014) a universalização da cobertura dos serviços postais tem íntima ligação com a teoria do “cream skinning” ou “cherry picking” a qual consiste no fato de que a empresa pública não pode se negar a prestar o serviço público, exclusivo ou não, ainda que lhe seja economicamente desvantajoso, pois o fim primordial para que foi instituída é o de prestar o serviço público a ela confiado e não auferir lucro, como ocorre na iniciativa

privada, que detêm total liberdade de negar a prestação de sua atividade em certas circunstâncias que entender como desvantajosas.

Ademais, a empresa estatal, ainda que o faça, não determina livremente o valor da contraprestação, que é regulado por lei ou por ato do Poder Executivo. Sabe-se que a contraprestação nunca é adequada, já que não há equivalência e equilíbrio entre o custo da atuação estatal e o valor, em razão dela, desembolsado pelo usuário (CARRAZZA, 2004)

Os valores recebidos a título de contraprestação dos serviços oferecidos pela ECT são arbitrados pelo Ministério das Comunicações, com vistas à modicidade tarifária, o que, não muitas vezes, não se mostra suficiente a cobrir os custos do serviço (MELO, 2014).

Neste sentido, preleciona Roque Antônio Carraza (2004, p. 32):

Esta ideia mais se acentua se levarmos em conta que a delegatária não pode negar-se a prestar o serviço público ainda que isto lhe seja economicamente desvantajoso. Do fato, a ideia de que serviço público harmoniza-se com a persecução do bem comum, que é o fim precípua do Estado (ECT, 2004)

Na mesma sintonia, as lições do Mestre Geraldo Ataliba (1992, p. 43-45) ao abordar os percalços a que a ECT se depara na prestação dos serviços a ela confiados, nesse diapasão, transcrevê-los nos seguintes termos:

Uma coisa é discutir abstratamente os termos constitucionais, ou ler sobre o correio nos geograficamente pequenos e economicamente desenvolvidos países europeus e outra, é considerar as condições em que é desempenhada essa atividade neste imenso continente pobre e subdesenvolvido que é o Brasil. Neste caso, estamos estudando a legislação do serviço postal, aplicável ao Brasil em 1992.

Já se disse que há muitos “Brasis”: o de São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Curitiba, Salvador, Recife, etc. e o dos tão ignotos Municípios da Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e por aí fora. Mestre BALEEIRO, estudando as imunidades, bem os conhecia e por isso já fazia referência à circunstância de que o culto não é apenas o realizado em bens imóveis, mas também o que se celebra, p. ex., em embarcações (cf. “Limitações” cit.). Há Municípios, distritos, aldeias, vilas, garimpos, ajuntamento de casebres, núcleos de palafitas, de palhoças, de ocas, de tabas e de ocaras, que sequer se imagina existirem. A ECT, no entanto, deve alcançar todos esses lugares. Mais do que conhecer, deve chegar a cada um deles. Pouco importa se são rincões longínquos, distantes, esquecidos, inóspitos, insalubres e paupérrimos: o correio tem que chegar.

Todos os meios de acesso tem de ser utilizados, para cumprir o encargo que lhe foi imposto pela Constituição. Em jatos, tecotecos, trens, carros, ônibus, jardineiras, caminhões, na sela de um cavalo ou na lombada de um burro, num jegue, em barcos, canoas, botes, jangadas, chalupas ou barcaças, acondicionados em malotes, malas, pastas, sacolas, embornais, “bocapius”, alforjes, bruacas, cangalhas, cangás, balaies, e outras tantas espécies de recipientes, o correio tem que chegar.

Cumprir esse múnus, em tais locais, sujeitando o administrado aos custos respectivos, implicaria exigir, pela entrega de uma simples carta, milhões de cruzeiros. É dizer, inviabilizaria a prestação do serviço público postal. Este, apesar de tudo, tem que ser prestado. E, para que esse encargo possa ser cumprido, os meios de transporte de que se vale o correio podem e devem - sem que com isso se desnature o serviço como público - ser utilizado para outros fins.

Se o meio de transporte – etapa do serviço postal – é uma mula e nela também se levam outras cargas, mediante remuneração, nem por isto descaracterizado estará o serviço como público. Se, no caminhão, no qual se transportam malotes postais, levam-se também, um milheiro de tijolos e – ainda que a ECT receba por isso – o serviço prosseguirá intributável, porque a remuneração auferida pelo transporte de tijolos, nada mais é do que instrumento de viabilização do próprio serviço público. Às rendas e receitas da ECT são imunes, sempre (Grifo do autor).

A manutenção do serviço postal, consiste na imposição Constitucional da prestação desse serviço, que não pode sofrer solução de continuidade, ainda que deficitário. Tal circunstância justifica o mecanismo do financiamento cruzado, na medida em que uma vez prejudicada a rentabilidade das atividades concorrenciais por parte da empresa, inviabiliza-se a atividade-fim. Saliente-se que em apenas quatro unidades federativas há superávit nas operações postais, e, de um modo geral, 58% das receitas da ECT são hoje de serviços exclusivos (EVANGELISTA, 2014).

Os dados financeiros colhidos para o julgamento da ADPF 46 suscitaram a necessidade da adoção do modelo de subsídio cruzado na gestão da ECT, este mecanismo financeiro pode ser conceituado, em linhas gerais, de acordo com Ubirany Lopes Evangelista (2014, p. 142-143) nos seguintes termos:

[...] o mecanismo financeiro do subsídio cruzado, trata-se da adoção de uma política tarifária que permita a compensação dos prejuízos advindos da atividade estritamente postal prestada pela empresa, com os lucros obtidos a partir da realização dos serviços concorrenciais, uma vez que a entidade não pode se furtar a prestação do serviço postal, ainda que deficitário

Sobre os subsídios cruzados, vale dizer que, a concorrência entre receitas de atividades exclusivas e não exclusivas, de sorte a se compensarem entre si, é lícita, na medida em que o fator determinante da possibilidade ou não desta prática é a destinação das receitas. Aplicado no âmbito da ECT, o subsídio cruzado garante o balanceamento na contraprestação do serviço postal, possibilitando a postagem de cartas ao custo de centavos, portanto, visa uma gestão diferenciada que atenda a determinada peculiaridade do mercado (EVANGELISTA, 2014).

1.4.4 DAS PRERROGATIVAS DA ECT

A ECT por força da jurisprudência pátria é equiparada à Fazenda Pública goza, portanto, dos preceitos aplicáveis à Fazenda Pública, tais como: a execução por precatório, as prerrogativas de foro, prazo e custas judiciais, sobre o assunto expõe Ubirany Lopes Evangelista (2014, p. 135-136):

Decidindo definitivamente a matéria, o plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 220.906-9, que teve como relator o ministro

Maurício Corrêa, julgou, por maioria, que a ECT tem o direito à execução de seus débitos pelo regime de precatório por se tratar de entidade que presta serviço público, incorporada ao conceito de Fazenda Pública.

Na sequência, a mesma corte julgou vários outros processos com a mesma matéria em discussão (Recursos Extraordinários nº 225.011-0, 229.696-7, 230.051-6 e 230.072-3), decidindo-os uniformemente, demonstrando de forma inequívoca a pacificação do entendimento da Corte Suprema quanto à vigência e consequente aplicabilidade do artigo 12 do Decreto-lei nº 509/69.

Também o STJ e o Colendo TST afirmaram jurisprudência uníssona a respeito da equiparação da ECT à Fazenda Pública, tendo este último órgão inclusive reformulado suas Orientações Jurisprudenciais, em especial a OJ nº 87, culminando com o novo texto da OJ nº 247 reconhecendo a equiparação, inclusive quanto aos privilégios processuais constantes do art. 12, Dec. Lei 509/69.

Assim, passou-se a reconhecer a imunidade tributária dos Correios nos tribunais de todo o país, bem como a execução por precatório, as prerrogativas de foro, prazo e custas judiciais, por força dos preceitos aplicáveis à Fazenda Pública contidos no arts. 188, 730 e segs. do CPC, art. 101 e segs. da CF/88, art. 1º do Dec. Lei 779/69, art. 9º da Lei 9.429/97 e arts. 1º, 1º-A, 1º-B, 1º-C e 1º-F da Lei 9.494/97. E foi além o STF, ao estender a imunidade tributária aos serviços tidos por não estritamente postais prestados pela ECT, como a venda de títulos de capitalização, no RE nº 601392 em decisão avançada que atende às peculiaridades da Empresa Brasileira dos Correios e Telégrafos.

Em suma, a ECT é empresa estatal, tem por objeto social, nos termos da lei: Planejar, implantar e explorar o serviço postal e o serviço de telegrama; Explorar os serviços postais de logística integrada, financeiros e eletrônicos; Explorar atividades correlatas; e exercer outras atividades afins, autorizadas pelo Ministério das Comunicações, ao qual está vinculada, é integrante da administração indireta, na modalidade empresa pública.

Conforme Carvalho Filho (2008) conceitua, as empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta do Estado criadas por autorização legal, sob qualquer forma jurídica adequada a sua natureza, para que o Governo exerça atividades gerais de caráter econômico ou, em certas situações, execute a prestação de serviços públicos. Pela definição das empresas públicas, destaca-se o objeto principal de sua instituição, o desempenho de atividades de caráter econômico.

Nesta condição, em razão de sua natureza privada, não possuem privilégios de qualquer espécie, portanto sujeita as mesmas regras das empresas privadas quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias, nos termos do art. 173, § 1º, II da CF. No entanto se prestadoras de serviço público, gozam de especial proteção: inalienabilidade, impenhorabilidade, imprescritibilidade e não oneração quanto aos bens e serviço público que prestam.

A ECT está incluída num rol de empresas públicas que apresenta natureza híbrida, como afirmam alguns estudiosos, pois se tem o influxo de normas de direito privado em alguns setores de sua atuação e de normas de direito público em outros setores. Em decorrência desta característica e da importância estratégica dos Correios ao Governo federal

a jurisprudência pátria em diversos julgados a equipara à Fazenda Pública gozando, portanto, de privilégios especiais, tais como: a execução por precatório, as prerrogativas de foro, prazo e custas judiciais.

2. DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA

A ordem econômica na Constituição Federal de 1988 encontra-se disposta no Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, nos artigos 170 a 192. Adotou-se como modelo o capitalismo. Depreende-se da leitura do artigo 170 que fora franqueado ao particular a liberdade de iniciativa ao mesmo tempo em que deu importância à valorização do trabalho humano com a finalidade de assegurar existência digna a todos em sintonia com a justiça social, como que pode ser verificado na descrição do artigo supracitado:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (BRASIL, 1988)

A livre iniciativa e a valorização do trabalho constituem os fundamentos da nossa ordem econômica. Nesse sentido, José Afonso da Silva (2005, p. 788) descreve o real significado desses fundamentos:

Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado. Conquanto se trate de declaração de princípio, essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado na economia, a fim de valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil (art. 1º, IV)

Não há superposição ou preeminência nos fundamentos da ordem econômica, dessa forma a sua interpretação e aplicação devem ocorrer de forma coordenada e harmônica, conforme acentua Tupinambá Miguel Castro do Nascimento (1997, p. 19):

A ideia extraída da Constituição é que os dois fundamentos atuam coordenadamente entre eles. Daí, cada um se relativizar diante do outro, nenhum sendo absoluto. São ideias e compreensões que se interpenetram, axiologicamente entrelaçadas.

O próprio texto constitucional é suficientemente claro a respeito. O artigo 1º, inciso IV, indica, como um dos fundamentos da República, “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”. Sem enfatizar este ou aquele, o entendimento que afasta qualquer exclusividade ou maior relevância de qualquer dos fundamentos, está em conformidade constitucional. Deve-se, por isso, interpretar estes dois fundamentos da forma como regravava a Constituição de 1946, no artigo 145: “conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano”. A atuação dos dois espeques se dá por coordenação, harmonia, atendida a finalidade (Grifo do autor)

A expressão assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social eleita como fim da ordem econômica não aparece isolada no texto constitucional, está presente, outrossim, como fundamento do Estado brasileiro no art. 1º, III. Sobre a dignidade humana, salienta Grau (2003, p. 177):

[...] assume a mais pronunciada relevância, visto comprometer todo o exercício da atividade econômica, em sentido amplo – e em especial, o exercício da atividade econômica em sentido estrito – com o programa de promoção da existência digna, de que, repito, todos devem gozar. Daí porque se encontram constitucionalmente empenhados na realização desse programa – dessa política pública maior – tanto o setor público quanto o setor privado. Logo, o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação do princípio duplamente contemplado na Constituição.

A dignidade da pessoa humana ou existência digna fundamenta e confere unidade não apenas aos direitos fundamentais, mas também à ordem econômica. Nesse sentido é a conceituação de José Afonso da Silva (2005, p. 105):

Dignidade da pessoa humana é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida. “Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais [observam Gomes Canotilho e Vital Moreira], o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer idéia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido de dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invoca-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana. Daí decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação, o desenvolvimento da pessoa e o seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205) etc., não como meros enunciados formais, mas como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana (Grifo do autor)

A justiça social está relacionada ao bem comum, à coletividade, também aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil descritos no art. 3º, I (sociedade livre, justa e solidária) e da Ordem Social (art. 193, caput), sobre o tema esclarece Eros Roberto Grau (2003, p. 204):

Do que seja justiça social temos a ideia, que fatalmente, no entanto, sofreria reduções – e ampliações – nesta e naquela, consciência, quando enunciada em qualificações verbais. É que justiça social é expressão que, no contexto constitucional, não designa meramente uma espécie de justiça, porém um seu dado

ideológico. O termo “social”, na expressão, como averbei em outro oportunidade, não é adjetivo que qualifique uma forma ou modalidade de justiça, mas que nela se compõe como substantivo que a integra. Não há como fugir, assim, à necessidade de discernirmos sentido próprio na expressão, naturalmente distinto daquele que alcançamos mediante a adição dos sentidos, isolados, dos vocábulos que a compõe.

Consoante as lições de Vital Moreira (*apud* GRAU, 2004, p. 57-58) a ordem econômica tem diversos sentidos, possui uma natureza multifacetária:

- em um primeiro sentido, "ordem econômica" é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um conceito de fato (é conceito do mundo do ser, portanto); o que o caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou a normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e matérias, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico como fato;
- em um segundo sentido, "ordem econômica" é expressão que designa o conjunto de todas as normas (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral etc.), que respeitam à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica;
- em um terceiro sentido, "ordem econômica" significa ordem jurídica da economia.

Preceitua o doutrinador Mauricio Godinho Delgado (2011, p.180) que: “princípio traduz, de maneira geral, a noção de proposições fundamentais que se formam na consciência das pessoas e grupos sociais, a partir de certa realidade, e que, após formadas, direcionam-se à compreensão, reprodução ou recriação dessa realidade”.

Aduz Miguel Reale (2003, p. 37) que os princípios são:

enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis

Os princípios da ordem econômica são compostos por elementos ideológicos e pertinentes na medida em que procuram dizer para onde e como caminha o Estado. Além disso, têm-se a função informadora que possui por escopo servir de base à criação de preceitos legais, fundamentando ou sustentando as normas jurídicas que não podem, sob pena de invalidade, entrar em confronto com o princípio. A função interpretativa orienta a aplicação das normas e a função normativa aparece como fonte supletiva nas lacunas ou omissões da lei, é chamada também de função integrativa, na medida em que preenche as lacunas existentes no ordenamento jurídico (SILVA, 2005).

Estabeleceu o art. 170 da Constituição Federal como princípios da ordem econômica a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre

concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (BRASIL, 1988).

2.1 DO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA

O constituinte enumera nos cinco incisos do art. 1º da CF os valores maiores, mais gerais, denominados de fundamentos da República Federativa do Brasil, os quais se constituem em verdadeiros alicerces, vigas mestras que orientam nosso ordenamento político e jurídico:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
 - II – a cidadania
 - III - a dignidade da pessoa humana;
 - IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
 - V – pluralismo político
- [...] (BRASIL, 1988)

Pela análise do artigo supracitado, percebe-se que a livre iniciativa é um princípio fundamental da República Federativa do Brasil. Conforme expresso no art.170 da CF também é um fundamento da ordem econômica. Sobre a noção de livre iniciativa diz Celso Ribeiro Bastos (2000, p.119):

A liberdade de iniciativa consagra tão somente a liberdade de lançar-se à atividade econômica sem encontrar peias ou restrições do Estado. Este princípio conduz necessariamente à livre escolha do trabalho, que, por sua vez, constitui uma das expressões fundamentais da liberdade humana.

Assim, pode se afirmar que a livre iniciativa está inserida no rol dos valores maiores, os mais gerais, elegidos pela sociedade brasileira sendo portanto, denominados de fundamentos da República Federativa do Brasil.

2.2 – DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

O princípio da livre concorrência está expresso no art. 170, inc. IV é definido por André Ramos Tavares (2006, p. 83) como: “a abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça social”.

Sobre o tema Celso Ribeiro Bastos (2004, p. 145-146) traz interessantes ensinamentos:

A livre concorrência é um esteio do sistema liberal porque é pelo seu jogo e funcionamento que os consumidores vêem assegurados os seus direitos a consumir produtos de qualidade a preços justos. [...] Ademais, a livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste, essencialmente, na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É através dela que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento de seus métodos tecnológicos, dos seus custos, enfim, na procura constante de criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se, portanto, numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado.

José Afonso da Silva (2005, p. 795) concebea livre concorrência como uma manifestação da liberdade de iniciativa e que os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo e nesse sentido pontua as seguintes considerações:

A livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ela é uma manifestação da liberdade de iniciativa, e, para garanti-la, a Constituição estatui que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (art. 173, § 4).

Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência, contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista. A constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro, esse poder econômico é exercido de maneira anti-social. Cabe então ao Estado intervir para coibir o abuso.

Guilherme, Magalhães e Shieber (*apud* SILVA, 2005, p. 795) elencam algumas situações em que se verifica a configuração do abuso do poder econômico:

Quando o poder econômico passa a ser usado com o propósito de impedir a iniciativa de outros, com a ação no campo econômico, ou quando o poder econômico passa a ser o fator concorrente para um aumento arbitrário de lucros do detentor do poder, o abuso fica manifesto

Para grande parte dos doutrinadores a livre concorrência é um desdobramento da livre iniciativa. Seguindo esta posição Eros Roberto grau (2004, p. 193.) a define como “livre jogo das forças do mercado, na disputa de clientela”. Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Junior (2006, p. 468) asseveram que “seu objetivo é a criação de um mercado ideal, caracterizado pelo assim chamado ‘estado de concorrência’ ”.

Vale destacar, que insere-se na tutela da livre concorrência a garantia à isonomia de atuação entre ente estatal e ente privado, como previsto nos §§ 1º, II e 2º do art. 173 da Constituição de 1988:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:
[...]

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;
[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

[...] (BRASIL, 1988)

Como bem anota Manoel Jorge E. Silva Neto (2001, p. 154) em comentários aos §§ 1º, II e 2º do art. 173 da CF:

Assim, tanto o § 1º, II, como o § 2º do art. 173 buscam localizar no mesmo plano o Estado empresário e os entes privados, certamente por ter concluído o constituinte originário que, em um sistema capitalista governado pela regra do livre mercado, seria inaceitável a concessão de privilégios às empresas públicas e sociedades de economia mista, posto que vulnerar-se-iam, a um só tempo, os princípios constitucionais econômicos da liberdade de iniciativa e da livre concorrência.

O princípio da livre concorrência garante a liberdade para o particular desenvolver atividades econômicas e da garantia de isonomia de atuação entre ente estatal e ente privado, restringindo como previsto nos §§ 1º, II e 2º do art. 173 da Constituição de 1988 a atuação de empresas públicas que exploram atividades econômicas.

2.3 – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

No plano Constitucional o Sistema Tributário Nacional está previsto no Capítulo I, do Título VI da Tributação e do Orçamento, abrangendo os art. 145 a 162 da CF/88. Está regulamentado, no plano infraconstitucional, pela Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, o denominado Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. No seu art. 2º expressa que:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

O Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional está organizado com base nos seguintes elementos fundamentais: prescreve disposições gerais da tributação nos artigos 145 a 149-A; estabelece limitações ao poder de tributar nos artigos 150 a 152; divide a competência para instituir impostos entre os entes federativos nos artigos 153 a 156; e, discrimina normas do federalismo cooperativo para a repartição das receitas com discriminação feita pelo produto” nos artigos 157 a 162 (SILVA, 2005).

Consoante Lúcia Souza Bacelar. (2012. p. 25) a Carta Maior traz regras tributárias insertas em vários outros títulos e capítulos, a exemplo cite-se:

O Título VII Da Ordem Econômica e Financeira que abarca prescrições sobre contribuição de intervenção no domínio econômico, assim como princípios norteadores do tratamento diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte; o Título VII, Da Ordem Social, especificamente no Capítulo II,

Da Seguridade Social, que contém dispositivos sobre contribuições para a seguridade social; ou, ainda, o Ato das Disposições Transitórias que, dentre outras normas tributárias específicas, traz o art. 94 que determina a cessação da vigência dos regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Visando a satisfação das necessidades da população e fomento do desenvolvimento econômico e social do país é essencial que o sistema tributário esteja em consonância com toda a Constituição e em harmonia com as propostas e metas de desenvolvimento nacional, com o ordenamento econômico, financeiro e social. Nesse sentido, esclarecedoras são as palavras de Humberto Ávila (2010, p. 21):

O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, [...]; os princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien) que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 135-136) traz interessante contribuição ao conceito de Sistema Tributário ao dissertar, nos seguintes termos, sobre sua noção de sistema:

[...] Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema. [...] é a partir daquela idéia elementar de sistema que passaremos a refletir, buscando outros desdobramentos com as operações lógicas de dividir, classificar e definir.

Conforme preleciona Kiyoshi Harada (2005, p. 322) que o Sistema Tributário Nacional:

é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária inserida no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de norma subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição

Consoante as lições de Torres (2011) o conjunto das normas reguladoras e dos tributos cobrados em todo o território nacional, independente da titularidade deste ou daquele ente

público, é considerada exclusivamente a incidência da riqueza como vem esboçado nos artigos 145, 148 e 149 da CF para o ulterior detalhamento pelo Código Tributário Nacional.

2.3.1 DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Toda legislação tributária deve ser interpretada à luz da Constituição Federal. Nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” Assim quando houver menção a essa expressão, não se tem apenas a lei em sentido estrito, mas os demais atos normativos que cuidam de relações jurídicas tributárias.

Baleeiro (2007) ao tratar do assunto, explica que o CTN no artigo 96 adota um conceito de legislação tributária amplo, ao enumerar quer as fontes formais principais do Direito Tributário como as leis e os tratados internacionais, quer as secundárias como os atos normativos e ordinatórios do Poder Executivo. Os dispositivos pressupõem a ideia de hierarquia, segundo a qual as normas superiores ditam critérios de validade das normas chamadas inferiores.

O art. 97 do CTN estabelece as matérias em direito tributário que somente poderão ser abordadas através de lei:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação de alíquotas do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o dispositivo nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades [...] (BRASIL, 1966).

Os tributos irão ingressar no sistema jurídico pátrio via de regra, em decorrência de lei ordinária. Trata-se, pois, do instrumento de instituição, modificação e extinção dos tributos.

Luciano Amaro (2010. p. 168) ao comentar sobre o assunto explica:

A constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, in abstrato, o tributo, que, in concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto.

Em regra, é a lei ordinária que irá tratar sobre matérias tributárias. Conquanto, a Constituição Federal determina algumas exceções, existem quatro tributos: Contribuição

Social Residual (art. 195, § 4º da CF); Empréstimo Compulsório (art. 148 da CF); Imposto sobre Grandes Fortuna (art. 153, VII da CF) e Imposto Residual (art. 154, I da CF) que só podem ser instituídos e majorados por meio de Lei Complementar. (MINARDI, 2015)

Além dos tributos supracitados a Constituição Federal elenca em seu artigo 146 matérias que só podem ser tratadas mediante Lei Complementar e no artigo 146 – A determina situação que poderá estabelecer critérios especiais de tributação:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como dos impostos discriminados nesta Constituição, e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e § 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, os Estados, o Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

[...]

Art. 146 – A. Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrio da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (BRASIL, 1988).

Os tratados e as convenções internacionais são atos firmados entre dois ou mais Estados, no intuito de estabelecer normas comuns a serem observadas no âmbito internacional. Nos termos do artigo 84, VIII, da CF, são celebrados privativamente pelo Presidente da República, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Em matéria tributária, os tratados e as convenções internacionais são muito utilizados para evitar a bitributação internacional de renda, concernentes às atividades de pessoas físicas relativas a profissões independentes, diretores, artistas e esportistas, bem como estabelecer a tributação de mercadorias exportadas e importadas (MINARDI, 2015).

Conforme dispõe o artigo 98 do CTN: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Na parte final do artigo 98 do CTN menciona-se que os tratados serão observados pela legislação que lhes sobrevenha. Por conseguinte, sendo a legislação superveniente contrária

ao tratado, este irá prevalecer, nos termos do Código Tributário Nacional. Todavia, em sentido contrário, no julgamento da ADI nº1480, DJ de 18.05.2001, o STF manifestou-se pela inadmissibilidade de considerar nula, ilegítima ou inaplicável uma lei ordinária superveniente, naquilo que for incompatível com o tratado (MINARDI, 2015).

No entanto, o STF ao analisar o RE nº 229.096 – RS pronunciou-se pela prevalência do art. 98 do CTN quando se tratar de matéria tributária, portanto o tratado deve ser observado ainda que lei posterior seja com ele incompatível. O Ministro Ilmar Galvão justificou que as decisões anteriores, sobre a lei interna posterior prevalecer sobre um tratado, não tinham analisado uma questão de direito tributário e, por essa razão, não aplicaram o artigo 98 do CTN. Nesse sentido, o STF decidiu que:

O referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez, senão explicitar a realidade jurídica, ou seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União como ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros (BRASIL, STF, RE nº 229.096 – RS, DJ de 16.08.2007)

O decreto trata-se de instrumento normativo, utilizado pelo presidente da república, conforme previsão do artigo 84, IV, CF, para obter a correta aplicação e execução da lei, sem ampliar ou restringir o conteúdo por ela definido. Nesse sentido, menciona o artigo 99 do CTN que: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei”.

As normas complementares, nos termos do artigo 100 do CTN, são quatro: as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos para maior elucidação segue o teor do referido artigo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I – Os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa;
- II – As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III – As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV – Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (BRASIL, 1966).

Conforme preleciona Minardi (2015) o Decreto do Poder Executivo tem por finalidade esmiuçar os dispositivos legais, detalhando-os, interpretando-os de tal forma, a tornar

aplicação da lei mais fácil e próxima da realidade social. Além disso, busca a uniformidade de procedimentos, vez que tendem a limitar a conduta dos administrados, bem como das autoridades administrativas, aproximando-se do cânone fundamental da igualdade.

2.3.2 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT)

A norma jurídico-tributária caracteriza-se por ser uma regra de comportamento que disciplina a relação jurídica obrigacional entre o devedor, ao qual é imposta a prestação compulsória e o Fisco o titular do crédito. Marçal Justen Filho (1985, p. 41), ao discorrer sobre o conceito de norma tributária, ensina que: “É aquela que imputa a uma certa situação fática, descrita idealmente, uma consequência peculiar no nascimento de uma relação jurídica pela qual alguém está obrigado a levar dinheiro aos cofres do Estado”.

Paulo de Barros Carvalho (2012) enfatiza que somente haverá subsunção do fato à norma tributária quando aquele guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese tributária. Dessa forma, se faltar quaisquer dos elementos que compõe a hipótese, ter-se-á essa por não realizada, visto que somente haverá a subsunção do fato à norma se o fato corresponder fiel e integralmente à descrição da hipótese.

Ressalta Alfredo Augusto Becker (2010, p. 307) que:

basta um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada, e enquanto não se realiza este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível.

De acordo com as lições de Geraldo Ataliba (2005) pode-se afirmar que: uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo.

A regra matriz de incidência tributária possibilita o conhecimento do tributo, na medida em que proporciona a verificação das características comuns e essenciais para imposição da norma jurídica de incidência. Assim, por intermédio da análise dos critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária, é possível identificar o fato fenomênico juridicamente relevante quando da sua ocorrência e, ainda, a relação jurídica a ser instaurada pelo consequente normativo (MINARDI, 2015)

A norma jurídica é composta por um antecedente e um consequente. Por meio da análise do antecedente da norma jurídico-tributária será possível verificar e identificar os critérios que ocorridos no mundo real, darão ensejo ao nascimento da obrigação tributária (CARVALHO, 2012).

Conforme elenca Paulo de Barros Carvalho (2012) são três os critérios necessários e suficientes para o reconhecimento do fato, que devem compor o antecedente da norma tributária sendo eles: o critério material, o temporal e o espacial. Com relação ao conseqüente, entende que são apenas dois os critérios necessários para identificar o aparecimento de uma relação jurídica: o critério pessoal, que apontará quem são os sujeitos da relação jurídica e o critério quantitativo, em que encontrará referências de grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico-tributário.

Consoante entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2012) na hipótese de incidência os critérios material, temporal e espacial são suficientes para reconhecer um fato, que ocorrido no mundo real ensejará o nascimento do vínculo jurídico e, portanto, a partir desse momento ter-se-á definido o sujeito passivo e o quantum debeatur – conseqüente.

Pode-se afirmar que o critério material é o núcleo da hipótese de incidência. Consiste no dado central e principal que permite identificar, com maiores detalhes o fato escolhido pelo legislador para ocorrência da incidência da norma tributária. Expressa um comportamento humano identificado por intermédio de uma ação em um verbo de fazer, dar, ou mesmo, ser, estar, permanecer, dentre outros, que por sua vez, será sempre transitivo, uma vez que precisa de um complemento, não se admitindo assim verbos impessoais (MINARDI, 2015).

Paulo de Barros Carvalho (2012, p.253) menciona que o comportamento de uma pessoa “[...] há de estar delimitado por condições especiais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato”.

Pode-se afirma, pelo exposto, que o critério material da hipótese de incidência tributária se define como uma conduta humana representada por um verbo transitivo, mais um complemento, configurada pelas coordenada de espaço e tempo. Dessa forma, é juridicamente impossível isolar, para fins de incidência tributária, o comportamento humano, previsto no critério material, se não for delimitado o instante de sua ocorrência.

O critério temporal possibilita compreender o instante em que ocorre o fato jurídico tributário, ocasião em que possibilitará aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações. Sobre o assunto ensina Paulo de Barros Carvalho (2012, p.258-259):

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária

Assim, percebe-se que a norma tributária deve contemplar na hipótese de incidência, ainda que implicitamente, a indicação do momento em que se considera ocorrido o fato

previsto no antecedente normativo. Esclarece Geraldo Ataliba (2005, p. 95) que: “se o legislador se omitir quanto ao critério material, estará implicitamente afirmando que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorrer no mundo real”.

Entende Marcelo Caron Baptista (2005, p. 124) que: “Sem que se saiba reconhecer o momento em que ocorre o fato descrito na hipótese normativa fica prejudicada toda a fenomenologia em que o fato material da regras que dela decorrem, como as de decadência e de prescrição”.

Pelo critério espacial percebe-se qual o espaço em que o fato jurídico deverá ocorrer para instaurar a relação jurídico-tributária, trata-se do local em que o fato previsto na hipótese normativa se realiza. Paulo de Barros Carvalho (2012, p.256) elucida que: “há regras em que o critério material faz menção a determinados locais para a ocorrência do fato jurídico-tributário, é o caso do IPI sobre produtos importados, do Imposto sobre Importação e Imposto sobre exportação, no qual esse se realiza nas repartições alfandegárias”.

Ressalta-se a importância do critério espacial, por ser instrumento de realização de limitação constitucional da competência de tributar. E, Por fim, a hipótese de critério espacial bem genérico, segundo Paulo de Barros Carvalho (2012, p.256), “onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”.

Sabe-se que o consequente normativo prescreve uma relação jurídica, que, por sua vez, sempre será constituída no mínimo por duas pessoas, quais sejam: um sujeito ativo, detentor da capacidade tributária e um passivo contribuinte ou responsável. Por essa razão, o critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídica firmada, o sujeito ativo e passivo (MINARDI, 2015).

No sistema jurídico-tributário, o sujeito ativo da relação jurídica é o detentor do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. O Código Tributário Nacional em artigo 119 dispõe que: “sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir para o seu cumprimento (BRASIL, 1966)”.

Cumprir mencionar, ainda, que o Código Tributário Nacional estabeleceu outro tipo de sujeito ativo que poderá existir. Desta forma, prescreve o artigo 120 do CTN que: “salvo disposição em contrário, a pessoa jurídica que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor sua própria (BRASIL, 1966)”.

O sujeito passivo trata-se de pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, da qual se poderá exigir o cumprimento da obrigação tributária. O sujeito passivo somente será

identificado, após a ocorrência do fato jurídico-tributário. Por conseguinte como entende Paulo de Barros Carvalho (2012) é um critério contido no conseqüente da norma tributária.

A lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966, CTN em seu art.121 define o sujeito passivo na relação jurídico-tributária nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição de lei (BRASIL, 1966).

Depreende-se da análise do dispositivo supra que o contribuinte, também denominado de sujeito passivo pela doutrina, é aquele que tem relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador da obrigação, é quem pratica o fato gerador. Por outro lado, o responsável, sujeito passivo indireto, consiste naquele que, sem se revestir da condição de contribuinte, mas por ter relação indireta com a situação que constitua o fato gerador, a lei lhe atribui o dever de pagar tributo.

Pelo critério quantitativo, situado no conseqüente da norma tributária, é possível determinar a exata quantia a ser recolhida a título de tributo. Esse valor será apurado a partir da conjugação de duas entidades imprescindíveis para formação do quantum devido, quais sejam: base de cálculo e alíquota. Contudo, nosso ordenamento jurídico excepciona determinadas situações, em que o valor a ser recolhido pelo contribuinte será delimitado em termos fixos, definitivos e invariáveis, tratam-se dos tributos fixos (MINARDI, 2015)

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2012), a base de calculo apresenta três funções: a) indicar o exato montante da dívida tributária, que só será possível a partir da conjugação com a alíquota prevista pela legislação aplicável; b) mensurar a verdadeira dimensão do fato jurídico-tributário, em decorrência de manifestação exteriores, resultantes do comportamento humano, que podem se expressar por intermédio do valor da operação, do valor da renda e assim por diante; c) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material do antecedente normativo.

Sendo assim, tem-se que a base de cálculo configura, sem dúvida, pressuposto indispensável de quaisquer tributos. Trata-se pois de instrumento de verificação de validade da norma jurídico-tributária. Geraldo Ataliba (2005) salienta que a importância da base de cálculo é tamanha, pois conforme a escolha do legislador por uma ou outra, pode-se reconhecer configurada as espécies e subespécies tributárias. E que sua inadequação pode distorcer o critério material e assim desnaturar o tributo.

A alíquota integra o consequente normativo que, conjugado com a base de cálculo, irá determinar o quantum debeatur. Por alíquota entende-se parte ou parcela. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2012) a alíquota poderá estar representada por um valor monetário fixo ou variável em função de escalas progressivas de base de cálculo ou por uma fração, percentual ou não da base de cálculo.

2.4 – DO PACTO FEDERATIVO

De acordo com Bruno Gomes Bahia (2013), a essência dos ideais federalistas esteve presente na maioria das Constituições posteriores à Revolução Republicana. Entretanto, a maturidade do federalismo veio com a Constituição de 1988, por ter uma ampla participação popular em sua elaboração e maior inclusão dos municípios. Percebe-se a importância do Pacto Federativo já no artigo 1º da Constituição Federal de 1988 onde tem-se a designação da República Federativa do Brasil.

Depreende-se também do teor do artigo supracitado a união dos entes federados, a democracia e os fundamentos da República conforme transcrição do art. 1º CF/88:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito em tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político

[...] (BRASIL, 1988)

No artigo 18 da Constituição Federal de 1988 tem-se destaque à autonomia da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios o que possibilita, teoricamente, uma melhor gestão político-administrativa e maior efetividade nos objetivos e metas dos entes federados requisitos indispensáveis no contexto de um pacto federativo (BAHIA, 2013).

Nestes termos, o art. 18 da CF/88, expressa que: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição”.

Consoante Humberto Ávila (2010, p. 220) expõe ao referir-se aos artigos 1º e 18 da Constituição Federal de 1988:

De acordo com o art. 1º da Constituição, o Brasil é uma República Federativa. Além disso, a União, os Estados e os Municípios são autônomos entre si (art. 18). Aspecto necessário dessa autonomia é a autonomia financeira. A independência financeira

pressupõe o impedimento de que as pessoas políticas de direito interno possam instituir umas com relação às outras (imunidade recíproca). (Grifo do autor)

O federalismo dada a sua importância estratégica a nação brasileira foi incluída nas cláusulas pétreas, nesse sentido o artigo 60 da Constituição federal expressa que: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] §4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...]. (BRASIL, 1988)”.

Segundo argumenta Carraza (2011), no campo da atuação legislativa de cada ente federativo, de fato, não há qualquer relação de subordinação, mas campos de ação autônomos e exclusivos, conforme traçados na Constituição 1988. E ainda acrescenta:

Laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de atuação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar (CARRAZA, 2011, p. 96).

A repartição de competências como característica do Federalismo constitui um dos seus pontos nucleares, servindo de pressuposto para a própria ideia de autonomia. Nesse sentido, a repartição de competências revela a distribuição de poder das entidades políticas da Federação, promovendo a divisão dos poderes autônomos de cada ente federativo (BAHIA, 2013).

Conforme lições de José Afonso da Silva (2005, p. 478):

[...] o princípio geral que norteia a repartição de competência é o da predominância de interesses, segundo o qual cabe a União as matéria de interesse nacional, aos Estados-membros os assuntos de interesse regional e aos municípios são concedidos os temas de interesse local.

No entanto, conforme assevera Dirley da Cunha Junior (2011), atualmente não é fácil identificar o que é interesse nacional, regional e local, razão pela qual foram criadas técnicas de repartição de competência destinada a auxiliar o constituinte na tarefa de dividir adequadamente o poder estatal.

A Constituição brasileira, consoante o pensamento de José Afonso da Silva (2005), adotou um sistema complexo, com vistas a retomar o equilíbrio federativo, enumerando os poderes da União (art. 21 e 22), deixando os remanescentes para os Estados-membros (art. 25) e definindo indicativamente os poderes dos municípios, combinando, ainda, matérias comuns e concorrentes aos entes da federação.

No campo tributário, entretanto, o constituinte adotou a técnica de enumeração, discriminando os impostos de cada entidade política. Assim, somente no que tange aos impostos, cabe a União (art. 153) os impostos de importação (II), exportação (IE), operações

financeiras (IOF), propriedade industrial (IPI), sobre renda e proventos (IR) e sobre a propriedade territorial rural (ITR). Aos Estados (art.155) o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS), sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA). Aos municípios (art. 156) o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI). Ao Distrito Federal os tributos de competência dos Estados e dos municípios. Além disso, a União a competência para instituir impostos e contribuições residuais, impostos extraordinários e os empréstimos compulsórios (BAHIA, 2013).

De acordo com Bruno Gomes Bahia (2013) a Constituição de 1988 além de garantir que os entes políticos fiscalizem e arrecadem os tributos de sua competência, assegurou uma transferência obrigatória de recursos dos entes maiores para os menores diretamente ou indiretamente por Fundos, que fará a distribuição por meio de rateamento. Assim, nos moldes do art. 157 e seguintes, foi previsto uma repartição de receitas tributárias cujo intuito é garantir a ordem Federal de maneira que nenhuma entidade federada fique subordinada a outrem.

Além disso, conforme observa Zelmo Denari (2009), como forma a evitar que o repasse se torne uma negociação política com fins de obtenção de vantagens políticas ou qualquer outra espécie de favores, o art. 160 da Constituição veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

Visa-se, com isso, um equilíbrio entre os entes federativos, fruto da nova concepção Federalista da Carta Política de 1988 que se fundamenta em proporcionar uma convivência mais harmoniosa entre os entes da federação. Afasta-se, com isso, as soluções centralizadoras de 1967 para oferecer mecanismos compensatórios e assegurar condições de convívio entre os poderes nacionais e estaduais- autônomos (CAMARGO, 2010).

2.5 – DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme Roque Antônio Carrazza (2000, p. 331) descreve: “competência tributária é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas

No Código Tributário Nacional a competência tributária é tratada nos artigos 6º a 8º:

Art.6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações constitucionais contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art.7º. A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas jurídicas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º. O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído (BRASIL, 1966).

Consoante Bahia (2013) a repartição de competências revela a distribuição de poder das entidades políticas da Federação, promovendo a divisão dos poderes autônomos de cada ente federativo característica do Federalismo constituindo seem um dos seus pontos nucleares, servindo de pressuposto para a própria ideia de autonomia.

2.4 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A matéria da imunidade tributária esta disposta constitucionalmente no art. 150, VI, a, b, c, d,e, da CF/88 in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (incluída pela EC nº 75/2013);

[...] (BRASIL, 1988)

Depreende-se da leitura do artigo supracitado que no art. 150, VI, trata-se da imunidade genérica que dizem respeito apenas a espécie tributária impostos. Assim é possível perceber que o dispositivo mencionado dispensa apenas o recolhimento dos impostos, devendo, por conseguinte ser cobrada as demais espécies tributárias. Conforme segue a análise das alíneas do inciso VI, começa a adentrar-se em assuntos específicos: a) imunidade recíproca; b) imunidade dos templos de qualquer culto; c) imunidade subjetiva; d) imunidade objetiva e e) imunidade dos CD'S e DVD'S (MINARDI, 2015).

2.4.1 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

A imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da CF, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros, suas bases repousa na igualdade político-jurídica entre as unidades federativas, portanto é uma consequência do modelo Federal de Estado do Pacto Federativo. (MINARDI, 2015).

Para Paulo de Barros Carvalho (2012), a imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos municípios. Na verdade encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder que pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços umas com relação às outras.

A imunidade tributária recíproca não abrange apenas a administração pública direta, mas também as autarquias e fundações públicas de direito público, conforme disposição do art. 150, §2º da CF/88, in verbis: “A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

O § 3º do art. 150 da CF afasta da imunidade recíproca o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (ROCHA, 2015)

Enfatiza Minardi (2015) para que imunidade tributária recíproca alcance as autarquias e fundações públicas tais entidades deverá cumprir 04 (quatro) requisitos, conforme previstos no art. 150, §§2º e 3º: Cumpram suas finalidades essenciais ou qualquer uma delas decorrentes; Sejam instituídas e mantidas pelo Poder Público; Não cobrem preços e nem tarifas; Não entre na concorrência privada.

Nos termos do art. 37, XIX, da CF as finalidades essenciais das autarquias estão previstas na lei que as instituiu ou na lei que as autorizou no caso das fundações de direito público na Lei Complementar que estabeleceu a área de atuação.

Para Costa (2009) as finalidades essenciais são objetivos inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram a sua instituição. Enquanto que as finalidades decorrentes das essencialidades são aquelas relacionadas com os objetivos principais da entidade, aquelas que guardam com eles correspondência, apesar de não constituírem metas atreladas à própria natureza da entidade.

Ademais, urge destacar que a imunidade recíproca alcança somente as autarquias e fundações públicas. As empresas públicas e sociedades de economia mista, em decorrência de possuírem personalidade jurídica de direito privado, não gozam de imunidade tributária havendo dessa forma normal incidência tributária sobre elas (MINARDI, 2015).

Conforme salienta Josiane (2015) embora esse entendimento seja regra geral, o Supremo Tribunal tem se posicionado no sentido de que algumas empresas públicas e sociedades de economia mista são merecedoras de regras imunizantes, quando prestam serviço de caráter obrigatório e de forma exclusiva, como exemplo tem se a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública que teve reconhecida a imunidade recíproca quanto aos serviços de natureza postal.

2.5 – DA NATUREZA

A real natureza da imunidade tributária é objeto de discussão na doutrina. Há correntes que a trata como limitação constitucional ao poder de tributar outras que entendem ser ela uma exclusão ou supressão ao poder de tributar. Como exemplo da primeira corrente, temos Baleeiro (1997) afirma que toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p.156), refuta essa linha de raciocínio e tece as seguintes considerações:

Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político.

Na segunda corrente tem-se como representante José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 156) que defende:

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 194), também discorda das argumentações desta segunda corrente e explica:

Resumindo, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.

Consoante Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 203):

a imunidade tributária trata-se de classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contida no texto da Constituição Federal, e que estabelece, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Conforme Carrazza (2000) a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

2.6 DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL IMUNIZANTE

Há muita discussão na doutrina sobre o método utilizado para interpretação da norma imunizante. Regina Helena Costa (2006), por exemplo, não admite sua interpretação literal e estrita, porém, refuta a interpretação ampla e extensiva que albergue sob o instituto da imunidade situações não tuteladas pelo constituinte. Em sentido contrário, Ives Gandra da Silva Martins, Almiílcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto, Sampaio Dória, Bernardo de Moraes, dentre outros defendem uma interpretação ampla para a imunidade.

O Supremo Tribunal Federal em muitas de suas decisões preserva a interpretação ampla e teleológica da regra imunizante. Nessa linha de pensamento, o STF analisa a finalidade da norma, considerando as exigências econômicas e sociais que ela buscou atender,

em consonância com os Princípios da Justiça e do bem comum. Observa-se esse entendimento no julgamento de incidência de tributo sobre imóveis, cuja propriedade é de pessoas alcançadas pela imunidade. O STF confirma a previsão constitucional, no sentido de que, encontrando-se os imóveis em nome dos proprietários imunes, porém locados para terceiros, mas o dinheiro dos aluguéis é revertido para cumprimento das finalidades essenciais das pessoas imunes, a imunidade permanecerá (COSTA, 2006).

A questão sobre a interpretação da imunidade ainda está longe de um consenso, pois mesmo na jurisprudência do STF, encontram-se divergências. Em 2011, ao julgar sobre a imunidade dos insumos para livros, jornais e periódicos, duas correntes diametralmente opostas, firmaram entendimento em julgados diferentes sobre o mesmo tema: uma pela interpretação restritiva da regra e outra pela interpretação ampla, confira os a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, V, “D”, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pelo agravante. III – Agravo regimental improvido (RE n. 504615 – AgR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 03.04.2011, Dje – 195, divulg. Em 10.10.2011, public. Em 11.10.2011, Ement. v. 02525-03, p. 003810 (BRASIL, STF, 2011).

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTRAIA-SE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E INTEGRATIVA, A MAIOR CONCRETUDE POSSÍVEL. IMUNIDADE. “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO”. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA. INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva (RE n. 202149, rel. Min. Menezes Direito, rel. p/ acórdão: Min. Marco Aurélio, 1ª Turma julgado em 26.04.2011, Dje – 195, divulg. Em 10.10.2011, public. Em 11.10.2011, Ement. v. 02605-01, p. 00101, RTJ v. 00220, p. 00510; RDDT n. 198, p. 194-199, 2012) (BRASIL, STF, 2011).

Dessa forma, percebe-se pelo exposto, que o pacto federativo cumpre papel relevante na organização político administrativa, limita a esfera de competências impostos de cada ente federado, trazendo regras relativas às imunidades tributárias e sistema tributário nacional. Neste contexto, destaca-se também, a ordem econômica e financeira com regras que no conjunto garantem o cumprimento do princípio fundamental da livre iniciativa e do princípio da livre concorrência.

Nesse diapasão é importante salientar que as empresas públicas e de sociedade de economia mista que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens

ou de prestação de serviços estão sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários e não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado, conforme dispõem o art. 173, § 1º, II e § 2º da CF sob pena de violarem o princípio fundamental da livre iniciativa e da livre concorrência dispostos nos artigos 1º, IV e 170, IV.

Ademais, vale salientar que é através da atividade empresarial, comercial, industrial e de serviços que se tem uma expressiva arrecadação de impostos que viabiliza o funcionamento da administração direta e indireta, bem com a prestação dos serviços públicos, beneficiando diretamente a população brasileira. Neste contexto a imunidade recíproca se mostra estratégica dentro do pacto federativo, pois contribui na autonomia e na desoneração fiscal dos entes federados tornando-os mais eficientes e produtivos no cumprimento de suas metas e objetivos.

3 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MERCADORIAS EFETUADO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT).

O tema da imunidade recíproca esta sempre presente no Pleno do Superior Tribunal Federal é uma matéria que tem gerado profundas reflexões e debates no âmbito dos Tribunais Superiores. No caso específico da imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela empresa brasileira de correios e telégrafos. Vale destacar que o ICMS é uma das maiores fontes de receitas dos Estados e do Distrito Federal e geralmente não setem nenhum mecanismo de compensação de prováveis prejuízos suportados pelos Estados e Distrito Federal nas imunidades dos impostos de sua competência.

O objeto do RE 627.051 PE é a imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela empresa brasileira de correios e telégrafos. Tem como Recorrente a ECT e Recorrido o Estado de Pernambuco. Verifica-se a influência no desfecho de sua decisão de dois julgados do STF a ADPF-46 do Distrito Federal e o Recurso Extraordinário 601.392 do Paraná

3.1 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS)

Preliminarmente, vale salientar, que o tributo é uma prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, no uso de seu Poder de Império com a finalidade de atender aos gastos públicos. Nesta sintonia define-se tributo conforme o artigo 3º da Lei nº 5.172 de 25/10/1966, CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).”

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) tem sua previsão Constitucional no artigo 155, II, §§ 2º e 3º da CF e no plano infraconstitucional destaca-se a Lei Complementar nº 24/75 que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do

imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências e a Lei Complementar nº 87/96, conhecida também como Lei Kandir, a qual dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências.

Conforme descrição do artigo 155, II, §§ 2º e 3º da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...];

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...];

§3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

[...]; (BRASIL, 1988)

Depreendem-se da análise do art. 155, II, §§ 2º e 3º da CF os seguintes fatos geradores: operações de circulação de mercadorias; serviços de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de comunicação; energia elétrica; derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País; importação de bens (MINARDI, 2015).

O imposto não incide sobre mercadorias e sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados como mercadorias. Situações como a realização de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas, não se subsumem à tributação pelo ICMS (ROCHA, 2015).

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho (*apud* José Eduardo Soares de Melo 2012 p. 14): “Operações, no contexto, exprimem o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”.

Quanto aos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, objeto da presente pesquisa, trata-se da prestação de serviços oneroso em regime de direito privado de transporte entre os Municípios ou os Estados (MINARDI, 2015).

Assim no contexto da imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela empresa brasileira de correios e telégrafos, vale ressaltar as considerações de Castro (2015) que informar constituir o ICMS na mais relevante fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

Nesse diapasão, também vale salientar as ponderações proferidas pelo Ministro Gilmar Mendes no seu voto do RE 627.051 PE (2014, p.28):

Em suma, só para que a gente analise também do ponto de vista de consequência, inclusive de distribuição de ônus no plano federativo, porque, quando retiramos determinada área de incidência do ICMS, nós estamos afetando de forma forte a tributação dos Estados. [...] e não se pensa em nenhum modelo de compensação, quer dizer, enquanto estivermos falando isoladamente dos Correios, talvez tenhamos uma dimensão.

Dessa forma, como sinaliza Gilmar Mendes, pelo fato de não se pensar em nenhum modelo de compensação do ICMS, e este constituir-se em uma das maiores fontes de receitas dos Estados e do Distrito Federal nas palavras de Castro. A matéria da imunidade tributária das entidades da administração indireta de natureza privada tal como as empresas públicas é delicada e merecem ampla discussão inclusive no âmbito do pacto federativo.

3.2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL DE MERCADORIAS EFETUADO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT).

No estudo da imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela empresa brasileira de correios e telégrafos, merecem destaque dois julgados do STF: a ADPF-46 do Distrito Federal e o Recurso Extraordinário 601.392 do Paraná que contribuíram no desfecho do atual entendimento da matéria no Supremo Tribunal Federal.

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 46-7 do Distrito Federal tem como arguente a Associação Brasileira das Empresas de Distribuição – ABRAED e arguida a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, – ECT e traz a seguinte ementa:

EMENTA: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. EMPRESA PÚBLICA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS. PRIVILÉGIO DE ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIAS. SERVIÇO POSTAL. CONTROVÉRSIA REFERENTE À LEI FEDERAL 6.538, DE 22 DE JUNHO DE 1978. ATO NORMATIVO QUE REGULA DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONCERNENTES AO SERVIÇO POSTAL. PREVISÃO DE SANÇÕES NAS HIPÓTESES DE VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL. COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA CONSTITUCIONAL VIGENTE. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 1º, INCISO IV; 5º, INCISO XIII, 170, CAPUT, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO, E 173 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA

IMPROCEDENTE. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO CONFERIDA AO ARTIGO 42 DA LEI N. 6.538, QUE ESTABELECE SANÇÃO, SE CONFIGURADA A VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL DA UNIÃO. APLICAÇÃO ÀS ATIVIDADES POSTAIS DESCRITAS NO ARTIGO 9º, DA LEI.

1. O serviço postal --- conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado --- não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público.

2. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito, empreendida por agentes econômicos privados. A exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio. Monopólio e privilégio são distintos entre si; não se os deve confundir no âmbito da linguagem jurídica, qual ocorre no vocabulário vulgar.

3. A Constituição do Brasil confere à União, em caráter exclusivo, a exploração do serviço postal e o correio aéreo nacional [artigo 20, inciso X]. DIVULGAÇÃO 25-02-2010 PUBLICAÇÃO 26-02-2010 EMENTÁRIO VOL-02391-01PP-00020(BRASIL, STF, 2010).

Busca a arguente com a ADPF-46 a preservação da livre iniciativa e da livre concorrência, conforme dispõem os artigos 1º, IV, 5º, XIII e 170, IV e parágrafo único da Constituição Federal dentre seus argumentos cita que a argüida não esta inserida no rol do art. 177 da CF, portanto não possuem monopólio e que a lei 6.538/78 não fora recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Após análise, por maioria de votos, julga a ADPF-46, improcedente.

Embora julgada improcedente a ADPF-46 mostra-se importante na formação do entendimento da atividade fim da ECT e nesse contexto tem se a delimitação da atividade essencial da ECT, qual seja, o serviço postal, que está limitado ao conceito de carta, cartão-postal, correspondência e fabricação de selos, nos termos do art. 9º da lei 6.538/78, portanto não se incluem no serviço postal os impressos e encomendas, como bem sinaliza, o Ministro Gilmar Mendes.

O Recurso Extraordinário 601.392 do Paraná trata diretamente do tema da imunidade tributária recíproca das empresas públicas, no caso específico imunidade tributária quanto ao ISS, tem como recorrente a ECT e recorrido o município de Curitiba. Este julgado destaca-se, por ser, a partir dele que se verifica uma nítida mudança na forma de interpretação dos Ministros do STF que outrora interpretava a matéria da imunidade tributária recíproca das empresas públicas de maneira restritiva e com ele percebe-se uma tendência de interpretação ampla do tema.

O RE 601.392 PR fora interposto nos termos do art. 102, III, a da Constituição Federal com objetivo de recorrer quanto ao acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. SERVIÇOS TÍPICAMENTE POSTAIS ABARCADOS PELO MONOPÓLIO.

1. A ECT, empresa pública que presta serviços postais, os quais são de competência da União, está abrangida pela imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, letra 'a' da Constituição Federal.

2. A imunidade aqui delineada, entretanto, restringe-se aos serviços tipicamente postais mencionados no art. 9º da Lei nº 6.538/78, sendo lícito ao município na cobrança de ISS, relativamente aos serviços não abarcados pelo monopólio concedido pela União. (Fls. 462) (BRASIL, STF, 2013).

Na análise do Recurso Extraordinário 601.392 PR verificou-se um estudo aprofundado da imunidade tributária recíproca no contexto das empresas públicas. Até a decisão definitiva os Ministros do STF reuniram-se em 03 (três) Sessões do Pleno nas datas de 25.05.2011, 16.11.2011 e 28.02.2013. Somou-se mais de 2 horas e 50 minutos de discussões e debates, pediram vistas do processo os Ministros Luiz Fux e Dias Toffeli, respectivamente na primeira e na segunda Sessão do Pleno.

Os argumentos dos ministros que optaram por uma interpretação restritiva do tema fundamentam-se nos artigos: 1º, IV, 170, IV, 173, § 1º, II, § 2º da Constituição Federal, e os que entenderam que o caso em tela, requer uma interpretação ampla, valeram-se principalmente das teses, dos princípios da universalidade, continuidade do serviço público e no subsídio cruzado.

Assim de acordo com o entendimento do segundo grupo a ECT têm que atender por previsão Constitucional todos os lugares, do Oiapoque ao Chuí, como enfatiza o Ministro Dias Toffeli. Não possui a liberalidade características das empresas privadas, portanto não podem negar-se a prestar seus serviços mesmo em localidades que lhes dêem prejuízos e de acordo com o princípio da continuidade do serviço público o mesmo não pode ser interrompido.

Quanto ao subsídio cruzado argumentam que, quando a ECT atua na iniciativa privada na verdade não objetivam lucros e concorrência com as empresas que atuam nas áreas afins. Mas pretende apenas, reverter os valores obtidos nas atividades econômicas para viabilizar a prestação do serviço postal que geralmente é deficitário. Numa relação simbiótica de compensação de superávits e déficits, como ressalta o Ministro Dias Toffeli.

No julgamento do RE 601.392 PR até a segunda Sessão do Pleno os Ministros Joaquim Barbosa, Luiz Fux, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Cezar Peluso entendiam que a interpretação quanto ao tema objeto do julgamento era restritiva e os Ministros Ayres Britto, Gilmar Mendes e Celso de Mello defendiam a tese que a interpretação deveria ser ampla. O Ministro Dias Toffeli pediu vista.

Na terceira Sessão do Pleno realizada em 28.02.2013 após exposição dos argumentos do Ministro Dias Toffeli e do voto da Ministra Rosa Weber o Ministro Ricardo Lewandowski reajustou seu voto, posicionando-se com os dois Ministros mencionados na ala da interpretação ampla e dessa forma, por 06 votos a 05 deram provimento ao recurso extraordinário 601.392 PR com a seguinte ementa:

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido. DJe – 105 DIVULGAÇÃO 04-06-2013 PUBLICAÇÃO 05-06-2013 (BRASIL, STF, 2013)

Os dois julgados supracitados deram uma importante contribuição no atual entendimento do STF quanto à imunidade tributária recíproca das empresas públicas, mais especificamente a ECT, e neste novo contexto surge para julgamento no STF o Recurso Extraordinário 627.051 do Estado de Pernambuco.

O RE 627.051 PE, fora interposto pela ECT, nos termos do art. 102, III, a, da Constituição Federal com objetivo de recorrer contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o qual foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGUANÇA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS.

- A ECT, não obstante seja uma empresa pública federal, é pessoa jurídica de direito privado, que, nos termos do art. 173, II, da CF/88, sujeita-se às mesmas obrigações tributárias que as empresas privadas, logo o transporte de mercadorias que realiza sofre a incidência do ICMS, por não estar protegida pela imunidade constitucional.
- Apelação improvida (fls. 449) (BRASIL, STF, 2014).

Trata o RE 627.051 PE, da imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela empresa brasileira de correios e telégrafos. Tem como recorrente a ECT, recorrido o Estado de Pernambuco e relator o Ministro Dias Toffeli.

No julgamento do RE 627.051 PE o Ministro Dias Toffeli reproduz em seu voto praticamente o mesmo entendimento dos Ministros que optaram pela ala da interpretação ampla quanto à imunidade tributária da ECT no RE 601.392 PR, inclusive fundamentado - se nas mesmas linhas de argumentos, qual seja, dos princípios da universalidade, continuidade do serviço público, no subsídio cruzado e acrescenta o aproveitamento de espaços ociosos nos veículos que a ECT já utiliza para exercer sua atividade fim.

Sobre o princípio da continuidade do serviço público e do aproveitamento de espaços ociosos nos veículos que a ECT já utiliza para exercer sua atividade fim o relator Dias Toffeli faz as seguintes considerações no RE 627.051 PE:

Na fase de transporte, ademais, a ECT pode terceirizar o serviço, mediante licitação, sendo que tais empresas são contribuintes do ICMS sobre a prestação dos serviços de transporte. Esse transporte se dá entre unidades próprias da ECT e, em nenhum momento, a empresa terceirizada recebe ou entrega as correspondências ou encomendas diretamente ao usuário do serviço postal.

De outro giro, como a ECT é obrigada a manter a regularidade do serviço postal e a garantir sua continuidade, não me parece despropositado, a priori, aproveitar espaços ociosos nos veículos que utiliza para exercer atividades afins (art. 2º, d, Lei 6.538/78), otimizando os eventuais contratos que mantenha regularmente com empresas proprietárias de veículos (aviões, barcos, caminhões etc).

Note-se que a ECT não está criando uma estrutura exclusivamente para competir com particulares, mas, meramente, aproveitando meios já disponíveis, necessários ao serviço postal, para, marginalmente, exercer atividades afins (BRASIL, STF, 2014)

A recorrente, por sua vez, dentre outros argumentos em sua inicial, defende que a atividade de transporte de encomendas não pode ser alvo de incidência de ICMS, pois faz parte do ciclo que compõe a atividade postal é fundamentada no subsídio cruzado e aduz que:

não interessa, para fins de fixação da imunidade tributária qual serviço específico que está sendo prestado pela recorrente, vez que todos os recursos obtidos pela ECT serão revertidos em favor do serviço postal, destinado à coletividade, dada a sua condição peculiar de Empresa Pública Federal, responsável pela execução de serviço público essencial em regime de monopólio, fls. 484 (BRASIL, STF, 2014).

Os Ministros Roberto Barroso e Marco Aurélio, no julgamento do RE 627.051 PE optaram por uma interpretação restritiva. Utilizaram-se dos mesmos fundamentos dos Ministros da ala da interpretação restritiva do RE 601.392 PR, artigos: 1º, IV, 170, IV, 173, § 1º, II, § 2º da Constituição Federal.

No entanto prosperou no julgamento o entendimento da interpretação ampla e por maioria de votos deu-se provimento ao Recurso Extraordinário 627.051 PE de autoria da ECT com a seguinte ementa:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Peculiaridades do Serviço Postal. Exercício de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com particulares. Irrelevância. ICMS. Transporte de encomendas. Indissociabilidade do serviço postal. Incidência da Imunidade do art. 150, VI, a da Constituição. Condição de sujeito passivo de obrigação acessória. Legalidade.

1. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade econômica.

2. As conclusões da ADPF 46 foram no sentido de se reconhecer a natureza pública dos serviços postais, destacando-se que tais serviços são exercidos em regime de exclusividade pela ECT.

3. Nos autos do RE nº 601.392/PR, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, ficou assentado que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, CF,

deve ser reconhecida à ECT, mesmo quando relacionada às atividades em que a empresa não age em regime de monopólio.

4. O transporte de encomendas está inserido no rol das atividades desempenhadas pela ECT, que deve cumprir o encargo de alcançar todos os lugares do Brasil, não importa o quão pequenos ou subdesenvolvidos.

5. Não há comprometimento do status de empresa pública prestadora de serviços essenciais por conta do exercício da atividade de transporte de encomendas, de modo que essa atividade constitui *conditio sine qua non* para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos.

6. A imunidade tributária não autoriza a exoneração descumprimento das obrigações acessórias. A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente de previsão na legislação tributária.

7. Recurso extraordinário do qual se conhece e ao qual se dá provimento, reconhecendo a imunidade da ECT relativamente ao ICMS que seria devido no transporte de encomendas (Grifo do autor) (BRASIL, STF, 2014).

Depreende-se da ementa supra a importância no desfecho do julgamento em tela da ADPF-46 DF e do RE 601.392 do PR mencionados respectivamente nos itens 2 e 3 da ementa do RE 627.051 PE.

É oportuno, salientar também, os argumentos proferidos pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 627.051 PE quanto ao subsídio cruzado, o regime de privilégio da ECT e sobre o ICMS:

Subsídio cruzado é um conceito econômico, é preciso fazer uma conta para se revelar se é ou não indispensável o subsídio cruzado, 51 % (cinquenta e um por cento) da receita dos Correios é da atividade monopolizada, porque então, mais da metade da receita vem da atividade que supostamente seria deficitária. Portanto, o subsídio cruzado é um argumento retórico, um trunfo que prescinde da demonstração matemática de se e quando é necessário o subsídio cruzado.

Ademais, está em discussão a tributação de uma atividade que não foi incluída no regime de privilégio. Encomendas não integram o privilégio reservado para a ECT, como entendeu o Supremo ao julgar a ADPF 46. Portanto, se dá uma imunidade tributária para a atividade não monopolizada dos Correios, o que se está dando é uma vantagem competitiva aos Correios em atividades em que ele disputa com a iniciativa privada.

De modo que, neste caso, dar-se à imunidade recíproca a um tributo, ICMS, que é, em última análise, repassado ao consumidor final para dar vantagem competitiva aos Correios em atividade não monopolizada, não me parece que tenha nenhum grau de substrato constitucional, me parece insustentável a tese da imunidade recíproca (BRASIL, STF, 2014).

Nesta sintonia, o Ministro Marco Aurélio, traz importantes informações ao disserta no RE 627.051 PE sobre o tema do monopólio postal, peculiaridades do ICMS, princípios da livre iniciativa, livre concorrência e acórdão do TRF da 5ª Região:

No caso concreto a ECT atua fora do que se estabeleceu no precedente como monopólio, procedendo não à entrega, em si, de postados, mas de encomendas, de mercadorias. No acórdão da ADPF 46 do DF, há referência, explícita e delimitada, apenas àquelas atividades que estão enumeradas no artigo 9º da lei 6.538/78. No caso, o transporte de mercadorias, segundo sinalizou o relator, está previsto em preceito diverso, no artigo 7º.

Ademais, há de se considerar que, o ICMS tem base de incidência própria, é cobrado pelo serviço, que é específico. E como ressaltado pelo ministro Luís Roberto

Barroso: uma vez incidente o ICMS, há o repasse do ônus ao consumidor àquele que realmente lança mão do serviço.

Na Constituição de 1988, houve a opção pelo privado. Ante essa opção pelo privado, não se pode deixar de levar em conta a livre iniciativa e a livre concorrência. Toda vez que esses princípios básicos da economia, são desprezados, é gerado contexto de verdadeiro privilégio, e todo privilégio, como salienta Ada Pellegrini Grinover, é odioso.

O que se deve buscar é o tratamento igualitário, tendo presente, inclusive o que sinalizou o Constituinte de 1988 no artigo 173, § 1º, II da Carta da República. Portanto, deve prevalecer, no caso concreto, ante a peculiaridade que ressaltai a liberdade em sentido maior, a boa política do mercado.

Entendo que o acórdão formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em Pernambuco, é harmônico com a Constituição Federal e com a liberdade em sentido maior a que me referi, no que homenageada a boa política, a salutar política de mercado (BRASIL, STF, 2014).

Para finalizar, em decorrência da relevância, se faz necessário mencionar algumas considerações do ex Ministro Joaquim Barbosa, feitas no RE 601.392 do PR que demonstra sua posição quanto ao tema e seu temor quanto à repercussão da matéria as demais empresas que se encontram em situações semelhantes:

Nós estamos em repercussão geral; nós não estamos aqui a cuidar de um caso específico, mas [...] Falei da Infraero e das empresas de portos e vários outros. [...]. O Tribunal tem de pensar na coerência da sua jurisprudência. Quando tivermos que decidir sobre essas empresas que exploram portos e aeroportos, vamos adotar a mesma linha de pensamento o mesmo princípio se aplicará a todas essas situações que estamos a adotar em relação à ECT.

Porque o raciocínio é sempre o mesmo, a atividade privada leva a tributação, a atividade lucrativa, capacidade contributiva. Ora, a ECT exerce várias dessas atividades que não se encaixam naquilo para o qual ela foi criada. [...]

Quer dizer, a ECT vive no melhor dos mundos? Ela se submete ao precatório, como se fosse uma autarquia, mas, ao mesmo tempo, ela cria filhotes, para exercer as mais diversas atividades econômicas. Não há nenhuma coerência nisso. Desculpem-me aqueles que pensam de maneira contrária.

Não faz o menor sentido. E nós estaremos criando monstros, um com uma certa formatação, e outro com outra. E permitindo, de um lado, a expansão desmesurada dessas entidades, e, de outro, aquilo que talvez mais interesse em casos como este, a sua apropriação por interesses políticos, os mais diversos (BRASIL, 2013)

O posicionamento firme do ex Ministro e a manifestação das preocupações com a repercussão geral é pertinente e se justifica, pois como previra já se concretizaram em diversos julgados posteriores a decisão proferida no RE 601.392 do PR, inclusive no do RE 627.051 PE.

Diante do exposto, percebe-se que a matéria da imunidade tributária merece maior discussão nos Tribunais Superiores e no âmbito do pacto federativo, pois a exemplo do ICMS, nas palavras de Castro, uma das maiores fontes de receitas dos Estados e do Distrito Federal. Conforme enfatiza o Ministro Gilmar Mendes, não se pensa, em nenhum modelo de compensação do imposto objeto da imunidade tributária com objetivo de minimizar os prejuízos dos Estados e do Distrito Federal.

Ademais, é importante destacar as preocupações e o posicionamento do ex Ministro Joaquim Barbosa ao referir-se a matéria da imunidade tributária: O RE 601.392 do PR é de repercussão geral e como tal implica dizer, que os Ministros do STF, na análise de matérias semelhantes deverão nortear-se pela mesma linha de pensamento adotada em relação ao julgado da ECT. O Tribunal tem de pensar na coerência da sua jurisprudência.

Além disso, o ex Ministro Joaquim Barbosa ressalta os perigos dos Ministros do STF estarem contribuindo com a criação e expansão desmesurada de entidades mutantes e deixa implícita em sua fala que a Suprema Corte do país deve atender aos interesses jurídicos quando menciona a frase: “aquilo que talvez mais interesse em casos como este, a sua apropriação por interesses políticos, os mais diversos”.

CONCLUSÃO

A ECT é empresa estatal, possui natureza jurídica de direito privado, tem por objeto social, nos termos da lei: Planejar, implantar e explorar o serviço postal e o serviço de telegrama; Explorar os serviços postais de logística integrada, financeiros e eletrônicos; Explorar atividades correlatas; e exercer outras atividades afins, autorizadas pelo Ministério das Comunicações, ao qual está vinculada, é integrante da administração indireta na modalidade empresa pública.

Nesse diapasão, é importante salientar que as empresas públicas e as sociedades de economia mista que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços estão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários e não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado, conforme dispõem o art. 173, § 1º, II e § 2º da CF sob pena de violarem o princípio fundamental da livre iniciativa e da livre concorrência dispostos nos artigos 1º, IV e 170, IV da CF.

No entanto, afirmam alguns estudiosos, que a ECT está incluída num rol de empresas públicas que apresentam certa natureza híbrida, pois se tem o influxo de normas de direito privado em alguns setores de sua atuação e de normas de direito público em outros setores. Em decorrência desta característica e da importância estratégica dos Correios ao Governo federal a jurisprudência pátria em diversos julgados a equipara à Fazenda Pública, gozando, portanto, de privilégios especiais, tais como: a execução por precatório, as prerrogativas de foro, prazo e custas judiciais.

Além destas prerrogativas a ECT possui imunidade tributária de vários tributos, dentre eles: o ISS, IPTU e o ICMS. A imunidade tributária recíproca esta prevista no art. 150, VI, a,

da CF, a qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros, suas bases repousa na igualdade político-jurídica entre as unidades federativas, portanto é uma consequência do Pacto Federativo.

O pacto federativo cumpre papel relevante na organização político administrativo por limitar a esfera de competência dos impostos de cada ente federado, trazendo regras relativas às imunidades tributárias e sistema tributário nacional. Destaca-se também, neste contexto, a ordem econômica e financeira com regras que no conjunto garantem o cumprimento do princípio fundamental da livre iniciativa e do princípio da livre concorrência.

A ADPF 46 do Distrito Federal e o Recurso Extraordinário 601.392 do Paraná destacam-se por contribuírem na formatação do entendimento da matéria da imunidade tributária recíproca das empresas públicas que culminou no desfecho do julgamento do RE 627.051 PE, favorável a ECT. Concedendo a imunidade tributária do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias efetuado pela empresa brasileira de correios e telégrafos.

No julgamento do RE 601.392 do PR e do RE 627.051 PE verificaram-se duas linhas de interpretação quanto à imunidade tributária das empresas públicas, uma restritiva e a outra ampla. A primeira, interpretação restritiva, fundamentou-se nos argumentos dos artigos: 1º, IV, 170, IV, 173, § 1º, II, § 2º da Constituição Federal. Os que entenderam que o caso requeria uma interpretação ampla valeram-se principalmente das teses, dos princípios da universalidade, da continuidade do serviço público, do subsídio cruzado e o aproveitamento de espaços ociosos nos veículos que a ECT já utiliza para exercer sua atividade fim.

Percebe-se que a matéria da imunidade tributária é bastante polêmica e merece maior discussão nos Tribunais Superiores e no âmbito do pacto federativo, pois interfere diretamente na política tributária dos entes federados, a exemplo do ICMS, que nas palavras de Castro, é uma das maiores fontes de receitas dos Estados e do Distrito Federal. Conforme enfatiza o Ministro Gilmar Mendes, não se pensa, em nenhum modelo de compensação do imposto, objeto da imunidade tributária, com objetivo de minimizar os prejuízos do Estado e do Distrito Federal.

Ademais, é importante destacar as preocupações e o posicionamento do ex Ministro Joaquim Barbosa ao referir-se a matéria da imunidade tributária: O RE 601.392 do PR é de repercussão geral e como tal implica dizer, que os Ministros do STF, na análise de matérias semelhantes deverão nortear-se pela mesma linha de pensamento adotada em relação ao julgado da ECT. O Tribunal tem de pensar na coerência da sua jurisprudência.

Consoante o Ministro Luís Roberto Barroso subsídio cruzado é um conceito econômico, precisa-se fazer uma conta para revelar se é ou não indispensável o subsídio cruzado, 51 % (cinquenta e um por cento) da receita dos Correios é da atividade monopolizada, mais da metade da receita vem da atividade que supostamente seria deficitária. Portanto, o subsídio cruzado é um argumento retórico, um trunfo que prescinde da demonstração matemática de se e quando é necessário o subsídio cruzado.

Destaca o Ministro Marco Aurélio, que no caso concreto a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos atua fora do que se estabeleceu no precedente como monopólio, procedendo não à entrega, em si, de postados, mas de encomendas, de mercadorias.

Os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Roberto Barroso alertam seus pares que no acórdão da ADPF 46 do DF, há referência, explícita e delimitada, apenas àquelas atividades que estão enumeradas no artigo 9º. Portanto, no caso em análise, o transporte de mercadorias está previsto no artigo 7º da lei 6.538/78 atividade que não foi incluída no regime de privilégio.

Conforme menciona o Ministro Roberto Barroso ao se conferir uma imunidade tributária para atividade não monopolizada dos Correios, o que se está dando na verdade, é uma vantagem competitiva a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos em atividades em que ela disputa com a iniciativa privada.

Conforme disserta o Ministro Marco Aurélio, na Constituição de 1988 houve opção pelo privado. Ante essa opção pelo privado, não se pode deixar de levar em conta a livre iniciativa e a livre concorrência. Toda vez que esses princípios básicos da economia, são desprezados, é gerado contexto de verdadeiro privilégio, e todo privilégio, como salienta Ada Pellegrini Grinover, é odioso.

De acordo com os argumentos do Ministro Marco Aurélio o que se deve buscar é o tratamento igualitário, tendo presente, inclusive o que sinalizou o Constituinte no artigo 173, § 1º, II e § 2º da Carta da República. Portanto, segundo o Ministro, deve prevalecer, no caso concreto, ante a peculiaridade que ressaltou a liberdade em sentido maior, a boa política do mercado.

Diante do exposto, considerando os argumentos apresentados pode-se afirmar que a decisão que conferiu Imunidade Tributária ao ICMS Relativo à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Mercadorias Efetuado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos não está em harmonia com a Constituição Federal.

Nesse diapasão, entende o Ministro Marco Aurélio, que o acórdão formalizado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em Pernambuco, é harmônico com a Constituição

Federal e com a liberdade em sentido maior a que se referiu, no que homenageada, a boa política, a salutar política de mercado.

Nesta sintonia, também é as considerações do Ministro Roberto Barroso ao fazer a seguinte ponderação: dar imunidade recíproca ao ICMS, que é, em última análise, repassado ao consumidor final para dar vantagem competitiva aos Correios em atividade não monopolizada, não parece que tenha nenhum grau de substrato constitucional, e menciona que parece insustentável a tese da imunidade recíproca.

Também é cristalina a manifestação dos Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Roberto Barroso ao mencionar que no acórdão da ADPF 46 do DF, há referência, explícita e delimitada, apenas àquelas atividades que estão enumeradas no artigo 9º. Portanto, a atividade de transporte de mercadorias não foi incluída no regime de privilégio, pois está prevista no artigo 7º da lei 6.538/78.

E finalmente, é importante salientar, os argumentos e ponderações do ex Ministro Joaquim Barbosa ao tratar da Imunidade Tributária dos Correios, menciona: que o Tribunal tem de pensar na coerência da sua jurisprudência. Porque o raciocínio é sempre o mesmo, a atividade privada leva a tributação, a atividade lucrativa, capacidade contributiva. Ora, a ECT exerce várias dessas atividades que não se encaixam naquilo para o qual ela foi criada.

E acrescenta, não faz o menor sentido. E nós estaremos criando monstregos, um com uma certa formatação e outro com outra. E permitindo, de um lado, a expansão desmesurada dessas entidades, e, de outro, aquilo que talvez mais interesse em casos como este, a sua apropriação por interesses políticos, os mais diversos.

REFERÊNCIAS

- AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao supranacional**. São Paulo: Saraíva, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16º Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Parecer elaborado em resposta a consulta formulada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos**. (ECT, 1992)
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2005
- ARAÚJO, Luiz Alberto Araújo; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito Constitucional**. 10º ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4º ed.. São Paulo: Saraiva, 2010
- BACELAR, Lúcia Souza. **Sistema Tributário, Princípio Federativo e Simples Nacional: regime unificado de arrecadação de tributos**. Brasília, DF, 2012
- BAHIA, Bruno Gomes. **Do Princípio Federativo**. Publicado em 22 de Janeiro de 2013 Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma**. São Paulo: Quartir, 2005
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito Econômico Brasileiro**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5º ed. São Paulo: Noeses, 2010
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de Outubro de 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei 200 de 25 de Fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.

BRASIL. **Decreto-Lei 900 de 29 de Setembro de 1969**. Altera disposições do Decreto-Lei 200 de 25 de Fevereiro de 1967 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.

BRASIL. **Lei 6.538 de 22 de Junho de 1978**. Dispõe sobre os Serviços Postais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF 46 -7 DF, RE 601.392 do PR, RE 627.051 PE**. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21339063/recurso-extraordinario-re-27051-pe-stf>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ªed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CARRAZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária da empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos**. (ECT, 2004).

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14ª ed. Malheiros: São Paulo, 2000

CARRAZZA, Antonio Roque. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CASTRO, Eduardo. **Impostos Estaduais**. 1ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária – teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 10ª ed. São Paulo: LTr, 2011

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. Editora Forense: Rio de Janeiro-RJ, 2009.

DI PIETRO, Maria Helena. **Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009

ECT, **Empresa Brasileira de Correios Telégrafos**. Disponível em: <http://www.correios.com.br/>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.

EVANGELISTA, Ubirany Lopes. **A Extensão da Imunidade Tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos: Estudo do Recurso Extraordinário nº 601.392/PR**. Revista de Estudo de Direito Postal dos Correios - Volume 1, Ano 2014.

FAVARO, Luciano Monti. **Mas afinal, o passaporte enquadra-se no conceito de carta**. Revista de Estudos de Direito Postal da ECT – volume 1, 2013.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. atualizada por Fabrício Motta. 17ª ed. São Paulo: Saraíva, 2012

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 9ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005

JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 5ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

JUSTEN, Marçal Filho. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985

MATOS JUNIOR, Dirk Costa. **Imunidade ou incidência de ICMS sobre serviços de telegrama, carta via internet, sedex, encomenda, logística integrada e armazéns**. Revista de Estudos de Direito Postal da ECT – volume 1, 2014

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40ª ed. São Paulo, Malheiros, 2013.

MELO, Ivan Cannone. **Imunidade ou incidência de tributos sobre a importação de bens por empresa estatal: doutrina e jurisprudência**. Revista de Estudos de Direito Postal da ECT – volume 1, 2014

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 2ªed. JUSPODIVM, 2015.

MOREIRA, Vital. **A Ordem Jurídica do Capitalismo**. 4ª ed. Lisboa: Editorial Caminho, 1987

NASCIMENTO, Carlos Valder. **A Imunidade Recíproca do ICMS o Caso dos Correios**. 1º Encontro de Direito Tributário dos Correios, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <http://www.correios.com.br/>. Acesso em: 10 de Janeiro de 2016.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro. **Comentários à Constituição federal – ordem econômica e financeira**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **CD-ROM e imunidade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n 83, 2002

NUNES, Cleucio Santos. **A Imunidade Tributária dos Correios sobre Serviços Postais Não Exclusivos**. Revista de Estudo de Direito Postal dos Correios - Volume 1, Ano 2014.

NUNES, Santos. **Serviços públicos, atividade econômica e a imunidade tributária**. Revista de Estudos de Direito Postal da ECT – volume 1, 2013.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2003

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário**. 2^aed. JUSPODIVM, 2015.

PEREIRA, Sionora. **(Des) Necessidade de licitação para contratação de serviços postais**. Revista de Estudos de Direito Postal da ECT – volume 1, 2013.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2006

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13^a edição: Rio de Janeiro: Renovar, 2011

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25^a. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA NETO, Manoel Jorge E. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: LTr, 2001.

VIEIRA, Maurício Augusto Chiaramonte. **Imunidade tributária no federalismo fiscal e impacto das isenções fiscais no setor privado concorrencial. A atividade postal como fator de integração nacional, soberania e desenvolvimento da federação brasileira**. Revista de Estudos de Direito Postal da ECT – volume 1, 2014.